



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720849/2011-55
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.781 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente BRASKEM S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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

Cabe à 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 e art. 15 da Lei 10.833/03, 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas), que negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama- Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.556**, de 26/02/2019 (fls. 4.637/4.658), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso de Ofício e conheceu parcialmente do recurso e na parte conhecida, deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 2/19, lavrado para a exigência da Contribuição para o **PIS** e à **COFINS**, regime não cumulativo, referente ao período de 01/01/2007 a 31/03/2007, em função das irregularidades encontradas durante a análise de Pedidos de Ressarcimento – PER com os dados informados nas DACONs, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 22/51, tais como:

- diferença verificada entre o valores das notas fiscais lançadas no arquivo digital e os lançados no DACON respectivo;
- glosa de bens e serviços utilizados como insumos, tais como: Água Bruta (parte usada para *alimentar o Reservatório de Segurança*), Água Desmineralizada e Água clarificada, Gás

Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Solvente DMF, Inibidor de Corrosão, Carbonato de Sódio, Gás Freon, Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Manutenção de Equipamentos de Laboratório Serviços de Caldeiraria, Limpeza Industrial e Serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes;

- das aquisições de energia térmica;
- da glosa sobre as despesas com fretes: por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, uma vez que são para simples transferências de mercadorias acabadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica;
- dos créditos de PIS e COFINS – importação, vinculados a receitas de exportação.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação às fls. 989/1.053 (COFINS) e 1.481/1.545 (PIS), contrapondo-se ao lançamento, elabora arrazoadado sobre a interpretação das INs SRF N° 247 e 404, conforme as Leis n° 10.833/2003 e 10.637/2002, e as seguintes razões de defesa: **(a)** necessidade de reunião dos processos (PAF n° 13502.720816/2011-13); **(b)** da glosa decorrente da falta de apresentação de notas fiscais comprobatórias; **(c)** da glosa indevida dos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos; **c.1)** dos **bens** utilizados como insumos no processo produtivo (Água Bruta, Água Desmineralizada, Água clarificada, Ar de Instrumento, Ar de serviço, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Vapor, Propano, Solvente DMF, Inibidor de Corrosão, Carbonato de Sódio, Gás Freon, Material de embalagem), Borracha SEBS; **c.2)** dos **serviços** utilizados como insumos no processo produtivo (Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Serviços de transporte, Manutenção De Equipamentos De Laboratório, Serviços de Caldeiraria, Limpeza Industrial, Serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, Serviços - materiais de embalagem) e, **(d)** da glosa indevida das despesas com fretes.

Movimentado para julgamento a DRJ requereu diligência fiscal por meio do Despacho n° 24, de 24/05/2013 (fl. 1.984/1.987). A empresa apresentou “razões complementares à Impugnação” (fls. 2.695/2.714), nas quais reafirma alegações referentes ao conceito de insumo e alega improcedência da autuação fiscal em face de erros (que aponta) cometidos pela Fiscalização.

Efetuada a diligência, a Fiscalização emitiu o Relatório de fls. 2.377/2.389. A empresa apresentou sua “manifestação” (fls. 3.736/3.775). Foi requerido nova diligência fiscal por

meio do Despacho n.º 47, de 12/05/2015 (fls. 3.791/3.792). Efetuada a diligência, a Fiscalização emitiu o Relatório de fls. 3.939/3.942. A empresa apresentou sua “manifestação” (fls. 3.946/3.952).

A **DRJ em Juiz de Fora (MG)**, apreciou a Impugnação que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **09-64.668**, de 29/09/2017 (fls. 4.000/4.011), considerou a Impugnação **parcialmente procedente**, para reconhecimento de parte do crédito das contribuições constante dos quadros de fls. 4.000/4.011, mantendo-se parte dos valores lançados. Em 06/10/2017, o Acórdão foi revisado pelo **Acórdão n.º 09-64.740** de fls. 4.017/4.028. Nessa decisão a Turma decidiu que: **(i)** a “peça complementar de defesa” foi apresentada mais de um ano após o encerramento do prazo legal - argumentações não abordadas na impugnação, deixou de conhecê-la; **(ii)** considerando as conclusões do Relatório de Diligência, devem ser revertidas glosas nos valores de R\$ 27.951.592,78 em 01/2007, R\$ 19.520.376,79 em 02/2007 e R\$ 23.248.352,73 em 03/2007, que serão acrescidos às bases de cálculo dos créditos; **(iii)** o conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da IN SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004; **(iv)** a diligência é desnecessária, pois, pela descrição da utilização que a empresa apresenta para os itens selecionados, baseado no Parecer Técnico elaborado pelo IPT, é fácil constatar que eles não se caracterizam como insumos. Assim, todos os itens glosados (bens, e serviços) são dispêndios indiretos, que, embora de alguma forma relacionados com a atividade, não podem ser considerados insumos, ainda que sua utilização seja determinada por normas legais; **(v)** exceção feita, pela análise do laudo, fica claro que a **Borracha SEBS**, se incorpora ao produto final caracterizando-se, então, como insumo nos termos normativos; **(vi)** somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições do PIS e da COFINS; e **(vii)** destaca a glosa indevida de parte dos créditos de COFINS-importação e PIS-importação vinculados a receitas de exportação.

Recurso de Ofício

A DRJ submeteu a decisão à apreciação do CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e Portaria MF n.º 3/2008, por força de recurso necessário (fl. 4.017).

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 4.034/4.155, discordando da decisão de piso requerendo, em essência, **(a)**

suposta nulidade da decisão, uma vez ter sido tolhido se direito de defesa com a não aceitação da complementação da Impugnação alegando erros materiais cometidos pela Fiscalização; **(b)** glosa efetuada pela falta de apresentação de notas fiscais (provas); **(c)** discorre de forma extensa sobre o conceito de insumo nas aquisições atingidas pelas contribuições ao PIS e COFINS, passando a descrever a utilidade dos produtos dos quais a fiscalização glosou por entender não se tratarem de insumos, descrevendo os serviços utilizados como insumos e, **(d)** discorre, discordando especificamente sobre as glosas das despesas com frete.

Acórdão/CARE

Os Recursos de Ofício e Voluntário foram submetidos a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.556**, de 26/02/2019 (fls. 4.637/4.658), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARE, que negou provimento ao Recurso de Ofício e, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o creditamento sobre os seguintes itens: *água bruta, água clarificada, água desmineralizada, sulfato de alumínio, cloro líquido, cal hidratada e cal virgem, (...), serviços de tratamento de efluentes e análises físico-químicas de efluentes, serviços relativos aos materiais de embalagem, gerenciamento de empreendimentos e paradas*), os fretes sobre aquisições de insumos, sobre transporte interno de insumos e produtos inacabados e, os fretes sobre vendas para empresas ligadas à Contribuinte.

Nessa decisão, o Colegiado assentou que, **(i)** 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho; **(ii)** os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições; **(iii)** as despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de **produtos acabados, posteriores à fase de produção**, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos, e **(iv)** os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo

contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão nº 3302-006.556, de 26/02/20, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de fls. 4.660/4.675, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “Despesas de frete para transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa”. Visando comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou como paradigma o Acórdão nº **3801-002.668**. No entanto, no Exame de Admissibilidade, constatou-se que o referido Acórdão havia sido reformado pelo Acórdão CSRF nº 9303-006.799, em 2018, antes da interposição do Recurso Especial, o que, no caso, incide a vedação constante do §15 do art. 67 do RI-CARF.

Assim, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3300-S/Nº - 3ª Câmara, de 24/04/2019, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção (fls. 4.678/4.681), **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Embargos de Declaração/Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão nº 3302-006.556, de 26/02/20, o Contribuinte apresentou Embargos de declaração de fls. 4.691/4.707, alegando que houve obscuridade quanto ao recurso de ofício (não indicou os valores que teriam sido exonerados do lançamento e aqueles que teriam sido mantidos), omissão quanto ao direito ao crédito sobre fretes em operações de venda e quanto à inexistência de nulidade do Acórdão DRJ.

Da análise, chegou-se a conclusão que não encontravam-se presentes os vícios apontados e, assim, com base no Despacho em Embargos – 3ª Câmara/2ª TO, prolatado pelo Presidente da Turma (fls. 5.039/5.042), **rejeitou em caráter definitivo** os Embargos opostos.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão nº 3302-006.556, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 4.795/4.862, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **1.** À inocorrência de preclusão, em se tratando de matérias de ordem pública, e **2.** Possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da firma e entre estabelecimentos e armazéns.

Visando comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 9101-001.845 e nº 9101-003.953, para a matéria 1, e Acórdãos nº 9303-007.845 e nº 9303-008.068, para a matéria 2.

Quando do Exame de Admissibilidade do RE, concluiu-se que a matéria referente a **divergência 1**, não foi abordada pela decisão recorrida (prequestionamento) o que inviabilizou a sua discussão perante a CSRF. No entanto, quanto a **divergência 2**, que apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 9303-007.845 e nº 9303-008.068, destacou que:

No **Acórdão recorrido** a Turma entendeu que a glosa dos créditos tomados sobre os fretes vinculados ao transporte de produtos acabados entre estabelecimento da empresa deveria ser mantida. Esclareceu que as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas somente: i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e, ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003.

Já nos 2 Acórdãos **paradigmas** entenderam ser cabível a tomada de crédito de COFINS sobre os valores relativos a fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa com base no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833, de 2003. Interpretando esse dispositivo, concluiu que são admissíveis os créditos tomados sobre o custo dos serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda, diferenciando-os dos fretes de venda.

Portanto, cotejado os arestos confrontados, comprovou-se a divergência interpretativa do inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Enquanto no recorrido rechaçou a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sobre os fretes pago na transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa, os paradigmas decidiram em sentido contrário.

Assim, com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – da 3ª Câmara, de 01/08/2019, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara/3ª

Seção (fls. 5.049/5.057), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, somente sobre a matéria **2. Créditos sobre os fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da firma e entre estabelecimentos da Contribuinte.**

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Recurso Especial interposto pela Contribuinte (que foi dado seguimento parcial), a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 5.569/5.574, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto, mantendo-se o Acórdão recorrido nos quesitos objeto da presente insurgência.

Considera inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com embalagem para transporte, fretes de produtos acabados, bem como os custos com estiva e capatazia, por falta de previsão legal.

Considerações Relevantes

Este processo decorre de verificação de regularidade de créditos pleiteados no Pedido de Ressarcimento – PER nº 14940.12334.020507.1.1.08-7686, protocolado em 2007, referente a COFINS não cumulativa – Exportação, dos meses de janeiro a março de 2007.

Verifico que há, no sistema e-processo, 2 processos a este apensados, sendo o nº 13502.720506-2015-14 e 19555720831/2021-96 e ainda, 2 processos vinculados: nº 13502.720469/2012-00 e 19555720831/2021-96.

Como acima referido, este PAF sob análise (13502.720849/2011-55), trata de um Auto de Infração, para exigência de PIS e COFINS, lavrado em dezembro/2011 e é referentes ao 1º trimestre de 2007. Já o PAF nº 13502.720469/2012-00, trata-se de um Auto de Infração, lavrado em abril/2012 (PIS e COFINS) e é referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2007 que encontra-se nesta data, com EMBARGOS opostos pela PGFN, que foram admitidos e encaminhados para a Turma Ordinária (3402) pautar e julgar os embargos.

O PAF nº 13502.720506-2015-14, verifica-se que o Contribuinte fez adesão ao Parcelamento da Lei nº 13.043 e está com Despacho de Encaminhado para Arquivo. O PAF nº

19555.720831/2021-96 é fruto do Julgamento da Turma Ordinária, desmembrado, para cobrança de créditos tributários resultante do PAF nº 13502.720849/2011-55.

CONCLUINDO, não houve DCOMP atrelada ao PER e, conseqüentemente, não houve Manifestação de Inconformidade a ser julgada em paralelo ao presente Auto de Infração. Portanto, não há óbice para julgamento deste recurso.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Câmara, de 01/08/2019, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 5.049/5.057), com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à seguinte matéria: Possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de **produtos acabados entre estabelecimentos da empresa e entre estabelecimentos e armazéns**”.

No recorrido, a Turma entendeu que não cabe o direito ao crédito e, portanto, a glosa deve ser mantida. O Contribuinte, no especial, defende ser cabível a tomada de crédito de PIS e

COFINS sobre os valores relativos a fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Pois bem, a legislação de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas somente sobre (i) frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e (ii) frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003.

No voto condutor do Acórdão recorrido, restou dessa forma consignado (fl. 4.657):

“As glosas recaíram sobre as despesas de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, além daqueles havidos nas vendas para empresa ligadas. No que diz respeito à **glosa dos fretes vinculados ao transporte de produtos acabados entre estabelecimento da recorrente**, entendo que não há como acolher a pretensão da recorrente.

(...) Portanto, tratando-se de frete entre os estabelecimentos da Recorrente de produtos acabados, entendo que glosa deve ser mantida.”

Entendo correta a decisão recorrida, pois somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica..

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

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

Por isso, o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos: **(i)**- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e **(ii)** ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei 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. (Grifei)

Portanto, 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 julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição do PIS 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.

Nega-se, portanto, provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe** provimento, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido quanto a esta matéria.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para expor o entendimento firmado em sessão de julgamento para o presente caso que, por sua vez, cinge-se a controvérsia, especificamente, em relação à possibilidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para transferência de **produtos acabados** entre estabelecimentos da empresa e entre estabelecimentos e armazéns.

Quanto à matéria suscitada em recurso, qual seja, a possibilidade ou não de se constituir crédito de PIS e Cofins sobre fretes vinculados às operações de transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, entendo que assiste razão ao contribuinte.

Ainda que essa matéria tenha sofrido com mudanças de direcionamentos, com a devida vênia, mantenho meu posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos 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 de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama