



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18186.724853/2019-93
ACÓRDÃO	3101-004.438 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NESTLE BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/10/2013

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.
SÚMULA CARF nº 217.

É vedado o creditamento com frete de produtos acabados, conforme entendimento da Súmula CARF nº 217.

CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS. ART. 3º, IX, E ART. 15, II, DA LEI Nº 10.833/2003. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É assegurado o direito ao desconto de créditos de PIS/Pasep e COFINS, no regime não cumulativo, relativamente às despesas com armazenagem de mercadorias, quando suportadas pelo vendedor, nos termos do art. 3º, inciso IX, c/c art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS/Pasep por força legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário. Vencido Conselheiro Ramon Silva Cunha que não conhecia do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer créditos referentes aos gastos com armazenagem.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por NESTLE BRASIL LTDA, em razão de Manifestação de Inconformidade apresentada em face da improcedência do direito creditório em litígio, relativamente ao pedido de restituição ou de ressarcimento de pagamento indevido ou a maior de PIS no período 11/2007 a 10/2013, no valor de R\$ 26.902.246,97.

Conforme se verifica, a controvérsia instaurada nos autos diz respeito à possibilidade de obtenção de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas com armazenagem e frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da requerente.

A 17ª TURMA/DRJ07 entendeu que o frete entre estabelecimentos da própria empresa somente é possível quando o transporte for de insumos ou de produtos em elaboração. Não de produtos acabados, nos seguintes termos:

Ademais, tal entendimento resta confirmado na IN RFB nº 2.121, de 2022 editada já sob a égide da nova conceituação de insumo:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

2º Não são considerados insumos, entre outros:

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; (g.n.)

Diante do exposto, conclui-se que não há direito creditório decorrente de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, ante a ausência de previsão legal.

Ademais, no Regimento Interno do CARF, atualmente a Portaria MF nº 1634/2023, apenas é conferido efeito vinculante à decisão do CARF sumulada, após aprovação do Ministro da Fazenda, conforme art. 129 abaixo transcrito:

Art. 129. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, atribuir à súmula do CARF, ou à Resolução do Pleno, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

§ 1º A proposta de que trata o caput será encaminhada por intermédio do Presidente do CARF.

§ 2º A vinculação da Administração Tributária Federal na forma prevista no caput dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 213/2017 dispõe sobre a não vinculação da administração tributária federal em relação aos acórdãos ordinários proferidos pelo CARF:

Solução de consulta COSIT 213/2017 19. A propósito da referência feita pelo consulente às decisões do Carf sobre a matéria objeto da presente consulta, cabe assinalar que os acórdãos desse Conselho, ao contrário do que sucede em relação às Instruções Normativas da RFB, não integram a “legislação tributária”, na inteligência dos arts. 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nessa condição, não vinculam a administração tributária federal nem têm eficácia erga omnes.

19.1. Com efeito, não se encontra na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua eficácia normativa às decisões do Carf. Essas podem, quando reiteradas e uniformes, ser consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do Carf, podendo, ainda, o Ministro de Estado da Fazenda atribuir-lhe efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme disposto nos arts. 72 a 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprova o Regimento Interno do Carf. Não é esse, no entanto, o caso dos acórdãos citados pelo consulente.

Nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2058/2021, as Soluções de Consulta COSIT possuem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

Considerando o exposto na Solução de Consulta COSIT 213/2017, as decisões reiteradas do CARF não possuem efeito vinculante em relação à administração

tributária federal, a não ser que sejam sumuladas e aprovadas pelo Ministro da Fazenda, o que não representa a situação em questão.

Dessa forma, não subsiste o fundamento de que decisões reiteradas do CARF teriam o condão de superar o óbice ao aproveitamento dos créditos em questão, devendo o direito creditório ser analisado em consonância com as normas tributárias do art. 100 do CTN

Ao julgar a Manifestação de Inconformidade apresentada pelos contribuintes, a DRJ a julgou improcedente, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/11/2007 a 30/10/2013 FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios de fretes com remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não são considerados como insumos da atividade produtiva, por corresponderem a gastos posteriores à finalização do processo de produção, conseqüentemente, não podem ser calculados créditos sobre esses gastos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Em suas razões recursais, a Recorrente alega, em síntese:

1. Nulidade do acórdão recorrido por falta de exame dos argumentos aduzidos em impugnação. não houve a apreciação de fundamentos autônomos capazes de cancelar a exigência fiscal. cerceamento do direito de defesa.

2. Direito creditório de PIS e COFINS sobre o frete e armazenagem na transferência de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo titular. Frete em operação de venda.

3. Direito creditório de PIS e COFINS na transferência de produto pronto. Subsunção ao conceito de insumo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Ferreira Braga**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, busca o Recorrente o ressarcimento de créditos de COFINS das competências de novembro/2007 a outubro/2013, decorrente de

depósitos judiciais efetuados para suspender a exigibilidade do PIS/COFINS de créditos sobre despesas com armazenagem e frete nas transferências de mercadorias acabadas entre os estabelecimentos da Recorrente, os quais estavam sendo discutidos judicialmente (Mandado de Segurança 2008.61.00.002576-8 – 22ª Vara Federal de São Paulo).

Segundo a Recorrente, no decorrer do processo judicial, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF passou a reconhecer, reiteradamente, o direito dos contribuintes à apropriação dos créditos de PIS/COFINS decorrentes de transferência de mercadorias acabadas entre seus estabelecimentos. Assim, foi pleiteada e deferida a desistência, sem julgamento do mérito, do mandado de segurança, assim como a conversão em renda dos valores que haviam sido depositados judicialmente para suspender a exigibilidade do crédito tributário (o que ocorreu em 2/4/2019).

Em sede preliminar o Recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido por falta de exame dos argumentos aduzidos em impugnação, havendo cerceamento do direito de defesa.

Esses foram os fundamentos utilizados pelo despacho decisório para indeferir o PER:

(i) Os acórdãos do CARF não vinculam a Administração Tributária Federal, salvo se sumuladas e aprovadas pelo Ministro da Fazenda, o que não ocorre no caso. Assim, “não subsiste o fundamento de que decisões reiteradas do CARF teriam o condão de superar o óbice ao aproveitamento dos créditos em questão, devendo o direito creditório ser analisado em consonância com as normas tributárias do art. 100 do CTN”.

(ii) A despesa com armazenagem e frete de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica não pode ser considerada insumo, conforme item 56 do Parecer Normativo Cosit 5/2018 e art. 176, § 2º, V da Instrução Normativa RFB 2.121/2022.

(iii) Igualmente, “a hipótese legal de apuração de crédito com frete na operação de venda, prevista no art. 191, V da IN RFB nº 2.121/2022, também não abrange a transferência de mercadoria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, pois se trata de etapa anterior à venda propriamente dita”. Como o transporte ocorre antes da transferência de domínio ou de titularidade da mercadoria, não haveria de se falar em venda nessa fase, pelo que não caberia o creditamento em relação ao frete na operação de venda.

A manifestação de inconformidade defende os seguintes argumentos:

a. Direito creditório de PIS e COFINS sobre o frete e armazenagem de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo titular. Expressa previsão legal. Frete em operação de venda. Jurisprudência da CSRF. O direito ao crédito tem expressa previsão legal, notadamente nos arts. 3º, IX, e 15, II da Lei n. 10.833/2003. A jurisprudência da 3ª Turma da CSRF reforça esse entendimento ao reconhecer que esses gastos são essenciais às vendas. A interpretação restritiva adotada pelo

despacho decisório desconsidera não apenas o texto expresso da lei, mas também a finalidade do regime não cumulativo, que visa evitar a tributação em cascata e assegurar a neutralidade fiscal na cadeia produtiva. Ademais, o despacho decisório implica tratamento desigual a contribuintes em situações equivalentes, o que afronta a isonomia e a livre concorrência.

b. Direito creditório de PIS e COFINS na transferência de produto pronto. Subsunção ao conceito de insumo. O direito ao creditamento em questão também se sustenta sob a ótica do conceito de insumo, conforme delineado pelo STJ em casos repetitivos (RESP 1.221.170). O entendimento do STJ, que é vinculante para a administração tributária federal, estabeleceu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. No caso, os gastos com frete e armazenagem de produtos acabados são de grande relevância para a RECORRENTE, pois integram a etapa final do processo produtivo e são indispensáveis para a efetivação das vendas e obtenção de receita.

A DRJ entendeu que o frete entre estabelecimentos da própria empresa somente é possível quando o transporte for de insumos ou de produtos em elaboração. Não de produtos acabados, e que os gastos não se inserem no conceito de insumo, nos seguintes termos:

A legislação é cristalina sobre o tema. O frete entre estabelecimentos da própria empresa somente é possível quando o transporte for de insumos ou de produtos em elaboração.

Não de produtos acabados.

Os dispêndios realizados em momento posterior à etapa da produção dos bens estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços. Essa é a diretriz dada pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, 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, e tratado no tópico “5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO”:

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 estendese 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 de serviços”.

Ademais, tal entendimento resta confirmado na IN RFB nº 2.121, de 2022 editada já sob a égide da nova conceituação de insumo:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; (g.n.)

Assim, entendo que o acórdão recorrido foi devidamente motivado, sendo analisados os fundamentos jurídicos apresentados pelo Recorrente.

Rejeito a preliminar suscitada.

No mérito, alega o Recorrente haver direito creditório de PIS e COFINS sobre o frete e armazenagem na transferência de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo titular, em razão da expressa previsão legal do art. 3º, IV, c/c art. 15, II, da Lei 10.833/2003, bem como precedentes da 3ª Turma da CSRF favoráveis ao contribuinte.

Alega, ainda, que a transferência do produto acabado de uma unidade para outra se dá com a finalidade de vendê-lo. Logo, todas as movimentações são de unidades fabris para centros de distribuição e comercialização, sendo que posteriormente estes remetem os produtos recebidos aos adquirentes. Não há, assim, uma movimentação de mercadoria com razão diversa que não seja impulsioná-la à venda, observando-se as demandas e necessidades de cada segmento consumidor e região do país.

Com essa explicação apresentada pelo Recorrente observo que a operação descrita se trata de transferência de produtos acabado como decidido pela DRJ, não sendo cabível a aplicação do art. 3º, IV, c/c art. 15, II, da Lei 10.833/2003, que se trata de frete na operação de venda.

Assim, em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, no âmbito administrativo já se encontra pacificado que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Ressalta-se que as Súmulas Carf são de observância obrigatória pelos membros dos colegiados do órgão.

Por fim, o despacho decisório entendeu pela “não consideração de insumos as despesas com serviço de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica”, com fundamento no Parecer Normativo COSIT 5/2018 e na IN RFB 2.121/2022.

Alega o Recorrente o despacho deixou de considerar a delimitação do conceito de “insumo” pelo STJ, em acórdão submetido ao rito de recursos repetitivos, o qual vincula a Administração Tributária Federal, por força do art. 19-A da Lei 10.522/2002 e do art. 3º, §3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB 1/2014.

Desta forma a essencialidade e relevância dos gastos com frete de produtos acabados se enquadrariam no conceito de insumos, por serem de grande relevância à atividade do recorrente, tendo em vista as particularidades do segmento e os custos de movimentação de mercadorias entre estabelecimentos.

Nesta hipótese também deve ser aplicada a Súmula CARF nº 217 acima citada.

Outrossim, o direito ao aproveitamento de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, relativamente às despesas com armazenagem de mercadorias, encontra respaldo expresso na legislação de regência, notadamente nos arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, aplicáveis também ao PIS/Pasep por expressa remissão legal, conforme se verifica dos dispositivos abaixo transcritos:

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

(...)

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

(...)

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:

(...)

II – nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei.”

Em consonância com esse comando legal, o art. 191, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 expressamente reconhece que integram a base de cálculo dos créditos a descontar, no regime não cumulativo, os valores correspondentes aos custos e despesas incorridos com armazenagem de mercadorias, verbis:

“Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

(...)

IV – armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).”

Ressalte-se, ademais, que não se mostra aplicável, nessa hipótese, a análise dos critérios de essencialidade ou relevância, porquanto o creditamento ora examinado não decorre do enquadramento da despesa como insumo, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas sim de previsão legal específica e autônoma, constante do inciso IX do mesmo dispositivo.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reconhecido, de forma reiterada, a possibilidade de creditamento dos dispêndios com armazenagem, inclusive quando realizados em Centros de Distribuição, desde que observados os demais requisitos legais, conforme ilustram os seguintes precedentes:

“CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito ao desconto de créditos, tanto em relação à aquisição de insumos quanto a bens destinados à revenda, relativamente aos dispêndios com armazenagem, abrangendo, inclusive, os gastos realizados em Centros de Distribuição (embalagem, serviços de operação logística e de gestão e manutenção), desde que atendidos os demais requisitos legais.”

(Processo nº 10882.720931/2011-64; Acórdão nº 3201-011.560; Rel. Conselheiro Hécio Lafeta Reis; sessão de 14/03/2024).

“CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

A legislação autoriza o desconto de créditos relativos às despesas com armazenagem, tanto no tocante a insumos quanto a mercadorias destinadas à revenda, compreendendo os gastos incorridos em Centros de Distribuição, observadas as condições previstas em lei.”

(Processo nº 10970.720003/2021-82; Acórdão nº 3301-014.223; Rel. Conselheiro Bruno Minoru Taki; sessão de 07/11/2024).

Sendo assim, dou provimento para os créditos referentes aos gastos com armazenagem.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo conhecimento do recurso, por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para reconhecer os créditos referentes aos gastos com armazenagem.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA