



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



**Processo nº** 11020.002455/2010-28  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.927 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2021  
**Recorrente** PRIME TIMBER INDUSTRIA E COMERCIO DE MADEIRAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. Nesse contexto, não geram direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos os gastos com bens ou serviços realizados fora do domínio espaço-temporal da produção.

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 nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos 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”.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento ao recurso para reverter as glosas com fretes de produtos acabados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.922, de 25 de maio de 2021, prolatado no

juízo do processo 11020.001536/2009-77, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

O processo versa sobre pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, transmitidos por PER/DCOMP, no qual o interessado indica crédito de **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não-cumulativa**, atinente ao **2º trimestre de 2009**.

Após análise do pedido de ressarcimento, foi emitido despacho decisório, o qual deferiu parcialmente o direito creditório postulado, tendo em vista que houve glosa de crédito decorrente de despesas com fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da interessada, homologando as declarações de compensação apenas no limite dos créditos reconhecidos.

Contrapondo-se à decisão, o sujeito passivo asseverou, em manifestação de inconformidade, que é indevida a glosa realizada pela fiscalização, uma vez que os fretes de transferência entre matriz e filiais ou entre as filiais correspondem a etapa essencial à atividade da empresa, a qual possui unidades produtivas em diversos municípios do país, sendo que as transferências ocorrem por questões de logística empresarial. Defende a aplicação de um conceito de insumos mais amplo e cita decisões administrativas e judicial para sustentar sua tese. Aduz que o entendimento consignado no despacho decisório contraria o teor da legislação que rege a incidência não-cumulativa do PIS/COFINS.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

Ementa:

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETES.**

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese, que o crédito indeferido é, efetivamente, “decorrente de frete de transferência entre matriz e filiais ou entre filiais”, mas que entende que “faz jus ao referido crédito, merecendo ser reformada a decisão por contrariar a legislação e por contrariar recentes decisões deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que passou a reconhecer que as despesas com fretes para transportes de produtos em elaboração e/ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte geram créditos básicos de COFINS, a partir da competência de fevereiro de 2004”. A recorrente explica que os fretes de transferência entre filiais ocorrem porque ela possuiu unidades produtivas em diversos municípios e, para realização das exportações, necessita transferir as mercadorias para as filiais localizadas junto aos portos de Paranaguá, Itajaí e Rio Grande. Tais transferências seriam realizadas com vistas à formação de lotes para exportação. Haveria, ainda, unidade de produção destinada ao mercado interno, localizada em região distante do mercado consumidor, no interior do Rio Grande do Sul, de onde mercadorias são transferidas para unidade matriz localizada em Caxias do Sul, lugar a partir do qual são feitas as vendas. Os fretes representariam, assim, etapa essencial da atividade empresarial, devendo ser enquadrados no conceito de insumos e seriam, além disso, despesas na operação de vendas.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A controvérsia pode ser resumida na questão de saber se os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente geram direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos.

Nesse ponto, importa sublinhar, inicialmente, que não há que se falar em créditos decorrentes de despesas com insumos, tendo em vista que o que se discute, no caso concreto, é a transferência de **produtos acabados**: neste caso, todos os serviços de frete são realizados após o processo produtivo, não havendo que se falar em despesas com insumos.

Na linha do entendimento consignado na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018, e na própria decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR - com a qual aquelas normas são harmônicas -, o qual traz o conceito de insumos adotado por este Relator, pressupõe que determinada despesa, para ser caracterizada como insumo, deve manter pertinência espaço-temporal com o processo produtivo, sendo essencial e relevante para a produção.

Desse modo, despesas realizadas após o encerramento do ciclo de produção, como é o caso das despesas de produtos acabados, não possuem a natureza de insumo no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pois lhe falta pertinência com o domínio espaço-temporal da produção.

Lembrando que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de que os fretes discutidos nos autos são de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente e, ainda, que a própria recorrente sustenta que tais fretes são despesas “na operação de vendas”, é inevitável concluir que referidas despesas não podem ser enquadradas no conceito de insumos.

Pois bem. Resta saber se as despesas sob análise poderiam ser enquadradas como despesas com fretes nas operações de vendas.

Com relação aos gastos vinculados ao transporte de produtos acabados, esclareça-se, antes de tudo, que, em outras ocasiões, posicionei-me de forma diversa daquela que adoto agora, tendo assumido, com base em entendimento consubstanciado em alguns votos da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que o conceito de “operações de venda” apresentava espectro semântico mais amplo, abrangendo a transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, com o fim ulterior de venda, ensejando, por isso, o aproveitamento de créditos no contexto das contribuições não cumulativas.

Minha compreensão do assunto foi substancialmente alterada com a decisão, pela 3ª Turma da CSRF, do Acórdão n.º. 9303-010.249, de 20 de março de 2020, no qual restou decidido que o frete na transferência de produtos acabados não gera direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos. Em especial, a pesquisa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciada na Declaração de Voto do Conselheiro Rodrigo Pôssas, trouxe, para mim, nova luz ao assunto. Transcrevo, a seguir, os fundamentos daquela declaração, os quais adoto como razões de decidir no presente voto:

Em resumo, eu considerava que a redação da referida norma legal sobre “frete na operação de venda” independesse da mudança de titularidade da mercadoria pois o custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, fiz uma minuciosa pesquisa jurisprudencial e o STJ tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que 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.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[....omissis.....]

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.

[....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência,

quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos do original)

Orientam-se, na mesma linha, os Acórdãos n.ºs. 3302-008.822, 3302-009.755 e 3302-009.757, julgados recentemente por esta Turma.

Diante dos fundamentos acima expostos e considerando que não há controvérsia quanto ao fato de que os créditos glosados são relativos às despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria recorrente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator