



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11020.720380/2007-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-01.146 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de agosto de 2011  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** GRANO ALIMENTOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Winderley Moraes Pereira, Domingos de Sá Filho, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesini Ortiz.

## Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento da contribuição da Cofins apurada na sistemática da não cumulatividade, parcialmente deferida pela Delegacia de origem, sendo glosados os créditos referentes às despesas com frete entre estabelecimentos da empresa.

Inconformada, a empresa impugnou a decisão pleiteando a integralidade do crédito. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento manteve o despacho decisório, sendo a decisão assim ementada:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE LEIS, NORMAS OU ATOS. COMPETÊNCIA.*

*As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não são competentes para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, normas ou atos.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão, alegando que a regra geral prevista na Lei nº 10.833/2003 permite o aproveitamento de todas as despesas e custos referentes a sua atividade e a limitação

do direito de crédito a aquelas poucas situações previstas na legislação ordinária, configura restrição indevida, ilegal e inconstitucional.

Alega a recorrente que os serviços de frete entre estabelecimentos da empresa, denota uma despesa inerente a atividade econômica da Recorrente, sendo que a Lei nº 10.833/2003, prevê no seu art. 3º, Inciso II a possibilidade de se creditar dos valores pagos a título de serviços prestados para destinar os produtos a venda, estando aí incluída o valores pagos sobre o transporte e a lei não exige que o insumo esteja ligado a operação de venda, considerada em seu tempo real, exige somente que as despesas com bens e serviços estejam atreladas a produção ou fabricação de bens que se destinem a venda.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

O despacho que negou parcialmente o pedido de compensação, o fez baseado na premissa de que as despesas com frete entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem ser utilizadas para cálculos dos créditos da COFINS não cumulativa. Para analisar melhor a questão transcrevo o inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que define a utilização do custo de frete para cálculo dos créditos.

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

Conforme pode ser visto a possibilidade de utilização do frete exige que seja custo referente a operação de venda e que o ônus seja suportado pelo vendedor. No caso em tela trata-se de frete entre estabelecimentos da mesma empresa e não estão vinculados a uma operação de venda.

A Recorrente pretende modificar o despacho decisório que homologou parcialmente o pedido de compensação com base em dois argumentos: o primeiro que o custo do frete entre estabelecimentos da mesma empresa, teria a finalidade de uma operação de venda futura e portanto estaria abarcado pelo inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e a segunda, em um conceito amplo para utilização dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos em que todos os custos e despesas realizados pela empresa seriam possíveis de admitir créditos, em razão do § 12º, do art. 195 da Constituição Federal ao definir a possibilidade da não cumulatividade para as contribuições, não prever nenhuma restrição e assim, todas as despesas e custos estariam incluídos nas operações possíveis de gerar créditos na apuração da COFINS.

O primeiro argumento da Recorrente carece de amparo legal, a interpretação do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é cristalino. A operação de frete necessita estar vinculada a uma operação de venda e mais, que o custo desta despesa seja suportado pelo vendedor. A pretensão da Recorrente em considerar no custo de frete entre estabelecimentos da mesma empresa como custos de frete referente a venda, visto este ser o objetivo final da atividade da Recorrente não pode prosperar.

Portanto, trabalhando com a literalidade da norma a vinculação do frete a operação de venda, necessita estar claramente identificada. A Lei nº 10.833/2003 limitou de forma evidente a possibilidade de crédito nos custos de transporte, e não temos como realizar outro entendimento que não seja, que o frete ali citado, diz respeito aquele referente ao transporte das mercadorias do estabelecimento do vendedor para o comprador, e ainda que este frete tenha que ser suportado pelo vendedor. Neste ponto, afastado a possibilidade de tratamento do transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, naquele frete previsto no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Afastada o primeiro argumento da Recorrente, resta a apreciação da possibilidade de aplicação ao conceito amplo de insumo, onde todos os custos e despesas suportados pela empresa, estariam incluídos nas operações possíveis de gerar créditos da COFINS não cumulativa.

Bem, ao definir a não cumulatividade do PIS e da COFINS a Emenda Constitucional nº 42/2002. incluiu o § 12º no art. 195 da CF. **verbis**:

*“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

As alterações promovidas pela EC nº 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. As alegações da Recorrente ao afirmar que a norma constitucional não definiu quaisquer restrições não podem prevalecer. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. **Verbis**:

*“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; “*

O conceito de insumo constante da Lei nº 10.833/2003 não foi perfeitamente delimitado na norma, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o alcance da palavra “insumo” inserida no texto da norma, gerando diversos entendimentos sobre a matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

*“§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”*

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização de suas atividades.

A Recorrente alega que o conceito da palavra insumo contida no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 teria este caráter geral e extensivo, onde todos os custos e despesas incorridos pela empresa ensejariam a possibilidade de utilização de créditos.

A posição que vem sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

*Acórdão nº 3301-00.423 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

*Sessão de 03 de fevereiro de 2010*

*Matéria Cofins Não-Cumulativa*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004*

*INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA*

*O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

*AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA  
INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresse, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.*

*FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE  
PRODUÇÃO.*

*Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.*

*ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.*

*São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.”*

Neste sentido tem caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos comporiam o quadro de créditos possíveis de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação

ordinária em vigência para o cálculo do PIS e da COFINS que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

Afastar por completo as restrições legais não é possível, de outra banda utilizar o conceito restritivo previsto na IN SRF 404/2004, ao meu sentir, também não é melhor solução para a questão, visto o conceito da Instrução Normativa, copiar o conceito do insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, entretanto, as Contribuições incidem sobre o faturamento, gerando uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. Acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou a despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

No caso em tela, a Recorrente industrializa, vende e comercializa produtos alimentícios em geral, adquirindo insumos e submetendo-os a um processo produtivo. Conforme se verifica dos autos o seu pedido de compensação foi parcialmente homologado pela Delegacia da Receita Federal, restando a discussão sobre o custo dos fretes referentes ao transporte entre estabelecimentos da mesma empresa.

Conforme dito alhures o trabalho neste julgamento se atem a decidir se o transporte entre estabelecimentos da mesma empresa seria atividade constante do processo produtivo. Pela descrição constante do recurso esta discussão é resolvida quando delimitamos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e os serviços prestados diretamente no produto final ou aqueles consumidos na sua industrialização.

Aqui chamo a atenção para a posição adotada que os bens adquiridos e os serviços prestados, para configurar insumo necessitam ser utilizados diretamente na produção ou na realização dos serviços.

O frete pago a que se refere às glosas em discussão, correspondem a transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial da Recorrente em Serafina Corrêa no Rio Grande do Sul para os estabelecimentos distribuidores, também da Recorrente, nas cidades de Porto Alegre, São Paulo e Curitiba,

A movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não tem nenhum efeito sobre o produto final, visto o processo produtivo já estar concluído e não pode ser utilizado para gerar os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos.

Quanto à alegação que a restrições para utilização do crédito do PIS e da COFINS não cumulativos violam o preceito constitucional. Em que pese todos os argumentos da recorrente de afronta a carta magna pela não permissão de utilização dos créditos. Estando as restrições previstas em norma e em plena vigência, como no caso em tela é obrigatória pelas autoridades fiscais a sua aplicação. Destarte estes esclarecimentos, as turmas do CARF estão impedidas de manifestação sobre inconstitucionalidade, diante da emissão da súmula nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

*“Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso.

Winderley Moraes Pereira