

PIS/Cofins e fretes intercompany: “De Volta para o Futuro”?

O filme "De Volta para o Futuro" ("*Back to the Future*", 1985, de Robert Zemeckis) é um clássico da cultura pop. Fora os méritos técnicos e artísticos, a ideia de viagem no tempo, como meio de sincretizar passado e presente nas situações de contraste divertidamente retratadas no filme, cativou toda uma



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

No Direito as coisas deveriam funcionar de uma forma um pouco

diferente: os ideais de segurança e estabilidade depõem contra grandes contrastes entre a realidade jurídica no passado, no presente e no futuro, salvo hipóteses de mudanças normativas ou fático-sociais relevantes. O artigo 926 do CPC/2015, nesse ponto, prescreve o óbvio ululante a um Estado de Direito, qual seja o papel dos tribunais de manter sua jurisprudência *estável, íntegra e coerente*.

Um dos temas que mais sofreu "oscilações jurisprudenciais", no âmbito do Carf, a despeito da inexistência de modificações fáticas ou jurídicas relevantes, foi a questão do creditamento de PIS/Cofins sobre os gastos com *frete intercompany de produtos acabados*. Mas antes de entrar nisso, é preciso contextualizar o tema.

A legislação do PIS/Cofins não cumulativos traz duas regras de creditamento que abrangem os gastos de frete, apesar de apenas uma delas se referir nominalmente a esses gastos. Os dispositivos em questão são os incisos II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

"Artigo 3º — Do valor apurado na forma do artigo 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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](#);

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

Ressalte-se que, apesar da existência de dois fundamentos legais distintos a autorizar o levantamento de créditos de frete, isso *não* significa dizer que eles poderão ser utilizados indiscriminadamente. Pelo contrário, cada um deles abrange um conjunto de situações específicas e sem margem lógica de superposição de incidências.

O frete na aquisição de bens se baseia no citado artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, o qual se conecta com a questão dos *insumos* (daí ser chamado de *frete insumo*). O seu fundamento mediato é o fato do bem adquirido depender do serviço de frete para estar disponível para produção, fabricação ou prestação de serviços, tornando-se *essencial* a essas atividades econômicas.

Aqui não há qualquer conflito com o artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, que se destina a regular apenas o frete relacionado à venda (*frete de venda*), e não à compra. Pelo contrário, há uma *harmonia* entre eles, pois se o vendedor arcar com o custo do frete, ele se creditará com base no inciso IX, ao passo que caso o comprador assumira esse ônus, ele se creditará com fulcro no inciso II, evitando-se assim qualquer espécie de duplo creditamento, alheio ao escopo da não cumulatividade.

Esse entendimento vem recebendo guarida no STJ, *desde que comprovada indispensabilidade do frete para a consecução da atividade*, como esclarecido pelo ministro Sérgio Kukina, em voto vista no AgInt no REsp nº 1.477.320/PR, alinhado aos critérios firmados no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos.

No âmbito do Carf, o entendimento não destoia. As turmas têm entendido que os fretes de aquisição de insumos geram direito ao crédito como "*serviço-insumo*" dada a sua essencialidade ao processo produtivo, e que a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação aos serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (*e.g.*, Ac. nº 3402-009.367, j. 29/10/2021; Ac. 3401-001.896, j. 18/07/2012; Ac. 3301-00.980, j. 07/07/2011).

O mesmo tratamento é dado também às hipóteses em que a empresa possua um processo produtivo descentralizado, que demande que o produto *inacabado* passe por diversos estabelecimentos, ou, que o bem seja remetido a outra pessoa jurídica para a realização de *industrialização por encomenda*. Como se trata de um "*serviço-insumo*", dentro do processo produtivo, tem se reconhecido o direito ao crédito, a exemplo da SC Cosit nº 631/2017 e nos Acórdãos CSRF nº 9303-010.477 (j. 18/6/2020) e nº 9303-009.716 (j. 16/10/2019).

Situação distinta é aquela que envolve a movimentação do *produto acabado*, cuja elaboração de sua forma final foi concluída, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (chamado usualmente de *frete logístico ou intercompany*, que mencionamos no início do artigo).

Trata-se de uma situação se situa exatamente no "limbo" existente entre as duas regras de creditamento de fretes. O inciso II autoriza o crédito de fretes "*utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*", mas uma vez estando acabado o produto, ressalvadas algumas situações bastante particulares, decorrentes de *imposição legal*, como as exigências sanitárias (e.g. Ac. 3402-004.905), não há mais que se falar em gastos como *insumos*.

Por outro lado, o inciso IX só é aplicável "*na operação de venda*", e desde que o ônus econômico seja suportado pelo vendedor, de modo que caso o produto não esteja envolvido em uma operação de venda, destinado ao comprador, não há que se falar em crédito. É uma despesa logística, usualmente relacionada à distribuição do produto entre estabelecimentos do contribuinte que estejam mais próximos do mercado consumidor, *para a partir daí serem oferecidos para venda*.

A ReceitaF sempre se posicionou contrária ao creditamento desse gasto, na Solução de Divergência Cosit nº 11/2007. Entretanto, é no Carf que esse tema ganhou oscilações relevantes e que interessam ao nosso artigo.

Até o ano de 2017, a jurisprudência era, quase que unânime, contrária ao aproveitamento dos créditos de frete nesse tipo de transação, justamente por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses legais (e.g. Ac. 3403-001.556, j. 25/4/2012; Ac. 3401-003.902, j. 27/7/2017; Ac. 3302-004.346, j. 27/6/2017).

Com o julgamento do Ac. 9303-005.156 (j. 17/5/2017), a 3ª CSRF mudou seu entendimento, passando a acatar, por maioria, o creditamento dos gastos com o *frete intercompany* de produtos acabados. O entendimento adotava, simultaneamente, dois fundamentos distintos: 1) em primeiro lugar, no fato de que esse frete seria "*essenciais[al] para a atividade de comercialização*", pois a atividade da empresa demandaria o deslocamento das mercadorias para os Centros de Distribuição, onde estão os centros consumidores — aplicou-se, portanto, o critério da *essencialidade*; 2) em segundo lugar, no fato de que não seria um "*frete de venda*", mas um "*frete na operação de venda*", devendo ser considerado um serviço intermediário necessário à efetivação da alienação final, invocando o artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/03.

Como se vê, utilizavam-se dois fundamentos simultâneos que, em nosso entender, são incompatíveis entre si. Ou bem o se trata de insumo, ou é frete na operação de venda, não havendo possibilidade lógica de se atender a ambos os pressupostos de aplicação dessas regras.

Ao longo dos meses seguintes, a jurisprudência da 3ª CSRF oscilou sobre o tema: ora entendia, por voto de qualidade, que não haveria direito de crédito nessas situações a exemplo do Ac. 9303-006.715 (j. 15/5/2018), ora voltava atrás para autorizar tal crédito, a exemplo do Ac. 9303-006.799 (j. 16/5/2018). Além disso, entre os acórdãos favoráveis, alguns adotavam expressamente o conceito de *insumo* como fundamento, enquanto outros invocavam o inciso IX do artigo 3º.

Com o julgamento do REsp nº 1.221.170, em regime de recursos repetitivos, a 3ª CSRF passou a assumi-lo como fundamento das decisões, por entender que o *frete intercompany* de produtos acabados estaria, de acordo com o conceito de insumo firmado pelo STJ, dentro do alcance do art. 3º, II, das Leis nº

10.637/2002 e 10.833/2003 (e.g. Ac. 9303-008.575, j. 11/05/2019).

Nesse período, se deu um fenômeno bastante interessante, e relativamente comum a alguns temas no Carf: as câmaras baixas, majoritariamente, votavam o tema em um sentido, e a CSRF em outro, havendo um descolamento de entendimentos entre esses dois níveis do tribunal administrativo. Apesar disso, diversos conselheiros passaram a alterar suas posições pessoais, ora se adaptando ao entendimento da 3ª CSRF, ora invocando o REsp nº 1.221.170 como fundamento para o referido creditamento.

Ocorre que, paralelamente a esse entendimento da 3ª CSRF, o próprio STJ, interpretando o seu precedente vinculante, manteve entendimento pacífico no sentido de que o frete de produtos acabados *não se enquadraria como operação de venda, tampouco como parte do processo produtivo*, razão pela qual não daria direito ao crédito (e.g. AgInt no AgInt no REsp 1.763.878, j. 26/2/2019; REsp 1147902/RS [\[1\]](#), j. 18/3/2010).

Como se vê, trata-se de uma situação que causa espécie pelo anacronismo: a 3ª CSRF, a pretexto de realizar o precedente do STJ, reconhece um crédito que o próprio STJ entende não ser devido!

Essa situação perdurou algum tempo, mas recentemente a 3ª CSRF modificou sua posição, e voltou a negar o crédito nessas situações:

"COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do artigo 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 da Contribuição 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." (Ac. nº 9303-011.959, j. 16/9/2021)

Nessa decisão, especificamente, o relator esclarece a sua mudança de entendimento para se adequar ao entendimento vigente no âmbito do STJ, apresentando diversos acórdãos daquela corte no sentido de negar o direito de creditamento a fretes de produtos acabados. A linha que prevaleceu, portanto, é a de que não podem ser considerados *insumos* os gastos posteriores ao encerramento do processo produtivo, salvo exceções justificadas, e o *frete logístico* não poderia ser equiparado a uma "operação de venda", pela ausência de comprador.

Quanto às "exceções justificadas", elas são mencionadas desde o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, e se referem *"aos itens [bens e serviços] exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados"*, que são considerados insumos ainda que aplicados sobre o produto acabado.

De forma sumular, conforme o entendimento atual, *insumos* seriam os bens e serviços aplicados durante o processo produtivo/industrial ou para a prestação do serviço, ressalvadas as hipóteses de itens cujo emprego sobre o *produto acabado*, após o processo produtivo, decorra de uma *imposição legal*, caso em que se reconhece a sua natureza de insumo, por se tratar de uma *essencialidade estabelecida por força legislativa* (aqui em sentido amplo, abrangendo inclusive atos infralegais, de caráter cogente).

Ora, *voltou-se ao mesmíssimo entendimento existente em 2017*, antes da mudança de posição da 3ª CSRF e do julgamento do REsp nº 1.221.170 (o qual, costume demonstrar em aulas, em nada inovou em relação ao que já era aplicado pelo Carf em matéria de insumos de PIS/Cofins), e de todas as oscilações na jurisprudência ocorridas nos últimos cinco anos.

Da mesma forma que *Marty McFly*, vencidas as desventuras, voltou ao futuro naquele lendário *DMC DeLorean*, o Carf hoje também caminha de volta ao futuro — um futuro que já existia em 2017 — passado um período de oscilações na sua jurisprudência. E tal como no filme mencionado, talvez passar por esse período de discussões técnicas sobre o alcance do artigo 3º, II e IX, da Lei nº 10.833/2003, tenha servido para garantir um futuro melhor, com critérios mais sólidos e aptos a respaldar uma jurisprudência efetivamente estável, íntegra e coerente.

Por outro lado, a aplicação de regras distintas para a resolução dos empates de julgamento tem contribuído para a continuidade das divergências de posicionamentos: 1) ora aprioristicamente pró-contribuinte, com base no artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, nos casos que envolvem autos de infração (*e.g.* Ac. 9303-011.781, j. 18/8/2021); 2) ora com base no voto de qualidade, nos casos em que há pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Cofins (*e.g.* Ac. 9303-012.457, j. 18/11/2021).

Quem sofre, afinal, com essa bipolaridade na resolução de casos tributários, com precedentes em sentidos diametralmente opostos a depender do tipo de processo em julgamento, é o contribuinte, que deixa de ter um norte confiável na jurisprudência do Carf. Caso isso se mantenha, não precisamos ser nenhum *Doc. Brown*, imortalizado por Christopher Lloyd, para saber que teremos novos problemas no futuro. Oxalá essa história não vire uma trilogia!

[1] "Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial."