

NATANAEL MARTINS
MARIO FRANCO
GUSTAVO TEIXEIRA
TAX LAWYERS



Frete, Espécies e a Interpretação do CARF na Tomada de Créditos

1. Fundamentos Legais Aplicáveis à Matéria

- Artigo 195, § 12, da CF: A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes PIS e Cofins) serão não cumulativas
- Artigos 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - Desconto de créditos relativos a **bens adquiridos para revenda**;
- Artigos 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - Desconto créditos relativos a **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**;
- Artigo 3º, inciso IX, c.c. artigo 15, II da Lei 10.833/2003 – Desconto de créditos relativos a **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- Artigo 17 da Lei 11.033/2004 – Desconto de créditos de PIS e de Cofins nas vendas efetuadas com suspensão, isenção ou alíquota zero, de créditos vinculados a essas operações.

2. Manifestações da Receita Federal do Brasil

- **FROTA DE VEÍCULOS DO PRÓPRIO VENDEDOR**

Solução de Consulta nº 490 – Cosit, de 26 de setembro de 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA DO VENDEDOR. ÔNUS DO TRANSPORTE SUPOSTADO PELO VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Não há permissão legal para apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a dispêndios com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição para manutenção de frota própria de veículos utilizadas no transporte de mercadorias revendidas com ônus suportado pelo vendedor.

- **Fundamento da decisão: a despesa de transporte que possibilita desconto de créditos de PIS e de Cofins corresponde àquele pago a terceiros e não às despesas decorrentes do transporte, em veículo próprio, das mercadorias vendidas aos adquirentes.**

2. Manifestações da Receita Federal do Brasil



- **FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS**

- **Solução de Consulta nº 477 – Cosit, de 22 de setembro de 2017.**

- No regime de apuração não cumulativa, é vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de veículos classificados nos códigos 87.07 a 87.05 da TIPI, destinados à revenda.

- (...)

- Podem ser descontados créditos em relação a fretes cujo ônus seja do adquirente e que integrem o custo de aquisição de autopeças não relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (não sujeitas à tributação concentrada dessas contribuições), destinadas à revenda.

- **Fundamentos da decisão: (i) tratando-se o frete de parte do custo de aquisição das mercadorias e sendo a mercadoria onerada pelo PIS/Cofins, é cabível o desconto de créditos das contribuições relativos a despesas de frete; (ii) não havendo a possibilidade de desconto de créditos sobre bens sujeitos a tributação concentrada ou monofásica, não é cabível o desconto de créditos sobre despesas de fretes suportados pelo adquirente de tais bens.**

2. Manifestações da Receita Federal do Brasil



▪ SERVIÇOS DE LOGÍSTICA/FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDAS

Solução de Consulta Cosit nº 43, de 17 de janeiro de 2017.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA CONTIDOS NO SERVIÇO DE LOGÍSTICA. POSSIBILIDADE. TRANSPORTE DE MERCADORIAS PELOS CORREIOS. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados etc.) não permitem a apuração de créditos da Cofins, por falta de previsão legal.

Contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de logística estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Cofins, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

2. Manifestações da Receita Federal do Brasil



- **Fundamentos da decisão:** *(i)* os serviços de logística abrangem diversos serviços tais como, gestão de armazém, armazenamento, inspeção de produtos armazenados, controle de estoque, embalagem, classificação, controle de despacho, transporte e distribuição etc., sendo o preço estipulado formado pelos diversos serviços contratados; *(ii)* a única modalidade de crédito da não cumulatividade das contribuições que poderia ser aplicada no contexto de tais serviços de logística é aquela descrita no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que permite creditamento em relação a gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; *(iii)* dentre os diversos serviços englobados no serviço de logística descritos, apenas podem gerar créditos os serviços de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando os gastos forem suportados pelo vendedor dos produtos, não sendo possível apurar crédito em relação aos demais serviços englobados no serviço de logística, por falta de previsão legal.

- **TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. EMPRESA DE LOGÍSTICA**
 - **Solução de Divergência nº 13 – Cosit, de 27 de janeiro de 2017**
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. EMPRESA DE LOGÍSTICA.
No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil e ainda que o transporte seja efetuado como parte de contrato global de logística.

 - **Fundamentos da decisão:** a aquisição de bens ou serviços com isenção são sujeitas à regra geral de vedação de créditos, como é o caso de frete internacional pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

2. Manifestações da Receita Federal do Brasil



▪ **IMPORTAÇÃO . FRETE INTERNO . DESPESAS ADUANEIRAS .ARMAZENAGEM**

Solução de Consulta nº 121 – Cosit, de 08 de fevereiro de 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa, não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de serviços aduaneiros e de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. É possível o desconto de crédito em relação a despesas com armazenagem do produto importado

▪ **PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO . CRÉDITOS. POSSIBILIDADE**

Solução de Consulta nº 206 – Cosit, de 24 de abril de 2017.

A aquisição de peixes classificados no código 03.02 (exceto 0302.90.00), 03.03 e 03.04 da TIPI sujeitos à alíquota zero da Cofins não permite o desconto de créditos básicos da contribuição em apreço, tendo em vista o disposto no art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

Todavia, o fato de a receita da venda de tais peixes estar sujeita à alíquota zero da Cofins não constitui impeditivo ao aproveitamento, nos termos da legislação de regência, de créditos básicos vinculados a essa receita decorrentes da aquisição de bens e serviços sujeitos ao pagamento da contribuição, tendo em vista o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

3. Precedentes da 3ª Turma da CSRF do CARF

- **FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE**

Acórdão CSRF nº 9303-004.318 – 3ª Turma. Redatora para Acórdão: Érika Costa Camargos Autran.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e/ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins (PIS), a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ou ressarcimento/compensação. Precedentes.

- **Fundamentos da decisão: (i) vê-se que, dentre as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo; (ii) vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de “utilização na produção” (terminologia legal) tomando-o por “aplicação ou consumo direto na produção” e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/PASEP e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI; (iii) a definição de “insumos” para efeito de geração de créditos, deve observar o que segue: se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação ou produção; se a produção ou prestação de serviços são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais; e, considerando que o direito a créditos do PIS e da Cofins versa sobre despesas de fretes entre estabelecimentos da empresa, notadamente entre o centro de distribuição de mercadorias e as lojas comerciais da empresa, são necessários para a atividade final de venda de mercadorias e para a prestação de serviços pela ora recorrente.**

3. Precedentes da 3ª Turma da CSRF do CARF



- **Acórdão CSRF nº 9303-004.673 – 3ª Turma. Redatora: ÉriKa Costa Camargo Autran.**
CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES
As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e/ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de PIS (Cofins), passíveis de dedução da contribuição devida e/ou de ressarcimento/compensação.
- **Fundamentos da decisão: idem anterior**
- **Acórdão CSRF 9303-005.156 – 3ª Turma. Voto Conductor: Tatiana Midori Migiyama (vencida em parte)**
CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
Cabe a constituição de créditos 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.
(...)
PIS.COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS DE DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.
Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins (**TATIANA VENCIDA NESTA PARTE**)

3. Precedentes da 3ª Turma da CSRF do CARF



- **Fundamentos da decisão:** *(I)* a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos; *(ii)* a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI; *(iii)* para fins de creditamento do PIS e da Cofins, admite-se também que a de serviços seja considerada insumo, donde se conclui que o conceito de insumo seja amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços; *(iv)* a lei fala em frete na “operação” de venda e não frete na venda, incluindo, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão (frete na remessa para armazenagem) (voto vencedor)

- **FRETE NA VENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA .**

Acórdão CSRF nº 9303-004.311 – 3ª Turma. Relatora: Érika Costa Camargos Autran.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Fundamentos da decisão: *(i)* artigo 17 da Lei 11.033/04; *(ii)* Solução de Divergência Cosit nº 3/2016 e Solução de Consulta Cosit nº 64/2016.

Natanael Martins
natanael.martins@mft.com.br

NATANAEL MARTINS
MARIO FRANCO
GUSTAVO TEIXEIRA
TAX LAWYERS



SÃO PAULO
Rua Funchal 418 36º andar
04551 060 São Paulo SP Brasil
T 55 11 3279 3199

BRASÍLIA
SHS QD 06 BL A Ed. Brasil 21 Sl 303
Asa Sul 70316 102 Brasília DF Brasil
T 55 61 3217 2000

mft.com.br