

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

OMAR FRANCISCO DOMINGUEZ DA SILVEIRA

CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS COM FRETE PARA  
TRANSFERÊNCIA

São Paulo

2010

OMAR FRANCISCO DOMINGUEZ DA SILVEIRA

CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS COM FRETE PARA  
TRANSFERÊNCIA

Monografia de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, em São Paulo/SP, como um dos requisitos para a obtenção do Certificado de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário.

São Paulo

2010

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo amor incondicional, aos meus pais, Francisco e Ana Maria, e irmãos, Victor e Raul, pela compreensão, carinho, apoio, bem como por serem presentes em todas as etapas da minha vida, e aos amigos, por proporcionarem e compartilharem dos inesquecíveis momentos dessa jornada.

## **RESUMO**

O presente estudo tem por escopo analisar jurídica e processualmente a possibilidade e legitimidade do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS decorrentes das despesas com frete, levando-se em consideração a sistemática não-cumulativa adotada por nosso sistema tributário, no que tange às aludidas contribuições. Ademais, a exposição analisará brevemente as regras-matrizes das contribuições ao PIS e à COFINS, o conceito de insumo e o posicionamento da Receita Federal e do próprio Superior Tribunal de Justiça em sua primeira decisão sobre a discussão envolvendo o tema, qual seja, créditos relacionados às despesas com frete.

Palavras-chave: Despesas com frete *intercompany*. Créditos de PIS e COFINS. Não-cumulatividade. Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

## **ABSTRACT**

The present study aims to analyze legal and procedurally the possibility and legitimacy of the use of PIS and COFINS credits relating the cost of freight, taking into account the systematic non-cumulative adopted by our tax system, in regard to the aforesaid contributions . Moreover, the exhibition will examine briefly the rules-matrices of PIS and COFINS, the concept of input and positioning of the IRS and the Supreme Court itself in its first decision on the discussion surrounding the issue, namely, claims relating the cost of freight.

Keywords: Freight intercompany expenses. PIS and COFINS. Tax. Non-cumulative. Laws n°s 10.637/2002 and 10.833/2003.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
CAPÍTULO I - PIS e COFINS.....	9
1.1. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS - HISTÓRICO.....	9
1.2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS.....	10
1.3. O JULGAMENTO DA MATÉRIA NO STF E SEUS REFLEXOS .....	12
1.4. A EXPRESSA REVOGAÇÃO DO § 1º DO ART. 3º E SEUS EFEITOS .....	12
CAPÍTULO II - DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS .....	14
2.1. DA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA.....	14
2.2. MATRIZ CONSTITUCIONAL DO PIS E DA COFINS .....	15
2.3. DA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	16
CAPÍTULO III - DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS .....	17
3.1 O CONCEITO DE INSUMO E DISPOSIÇÕES LEGAIS.....	17
3.2 CRÉDITO DE PIS E COFINS NAS DESPESAS COM FRETE .....	19
3.2.1 Legitimidade do Crédito do Contribuinte. ....	20
3.2.2 Legitimidade do crédito no transporte entre estabelecimentos (intercompany) ..	22
3.2.3 Legitimidade de créditos referentes aos insumos utilizados mediante de utilização de frota própria .....	26
3.2.4 Posicionamento do STJ e da Receita Federal sobre o tema.....	28
CONCLUSÃO .....	31
BIBLIOGRAFIA.....	34

## INTRODUÇÃO

Com a instituição das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a sistemática da não-cumulatividade foi estendida para as contribuições à COFINS e ao PIS, de tal sorte que permite ao contribuinte a apuração e o desconto desses créditos atinentes aos serviços e bens utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

Nessa vereda, destaca-se que há várias divergências de entendimento entre o Fisco federal e os contribuintes no que tange às despesas suscetíveis de serem consideradas como “insumo” e, dessa forma, proporcionariam o direito ao crédito de COFINS e PIS.

Dentre as divergências supracitadas, têm-se os créditos decorrentes das despesas de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, também denominado como frete *intercompany*.

A controvérsia sobre o tema alcançou grande repercussão dentro da própria Receita Federal, ocasionando uma série de Soluções de Consultas desfavoráveis e favoráveis aos contribuintes que buscaram respaldo no processo administrativo de consulta, previsto na Lei no. 9.430/1996.

Para dirimir quaisquer dúvidas e/ou possíveis contradições, com o tempo, a Receita Federal resolveu pacificar o entendimento por meio da Solução de Divergência no. 26 de 30 de maio e 2008, consoante se mencionará a seguir.

Assim, para acalantar ainda mais o tema, convém trazer à baila a recente decisão da 2ª. Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que as leis que

regulamentam as contribuições só prevêm créditos de PIS e COFINS para as despesas de frete em operações de venda.

Todavia, considerando a decisão supra e embora o Fisco também tenha consolidado entendimento contrário aos contribuintes, o presente trabalho procurará debater o tema e expor os argumentos que possibilitarão ou não concluir que as pessoas jurídicas possuem o direito de pleitear perante o Poder Judiciário o reconhecimento dos créditos de PIS e COFINS sobre essas despesas.



## **CAPÍTULO I - PIS e COFINS**

### **1.1. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS - HISTÓRICO**

*Ab initio*, cumpre lembrar que a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, instituiu o Programa de Integração Social – PIS, anteriormente à Constituição Federal atual (de 1988), com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos, sendo uma contribuição social devida pelas pessoas jurídicas.

No que tange ao PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, o mesmo fora criado pela Lei Complementar nº 08, de 3/12/1970, porém, separadamente do PIS, uma vez que a finalidade do PASEP era beneficiar os servidores públicos.

Com o intuito de facilitar a sistemática das aludidas contribuições, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP, foram unificados a partir de 1º de julho de 1976.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, bem como depois de 21 anos da criação do PIS e do PASEP, citados acima, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, a COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

A aludida contribuição sucedeu ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, que, por sua vez, fora criado pelo Decreto-lei nº 1940/82, e extinto pela Lei Complementar nº 70 de 1991, sendo que sua inconstitucionalidade foi declarada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em controle difuso de constitucionalidade.

Nesse passo, cumpre ressaltar que o art. 1º da Lei Complementar supracitada dispõe que fica instituída a COFINS, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS e para o Pasep, de tal sorte que será devida pelas pessoas jurídicas inclusive por aquelas equiparadas como tal pela legislação do imposto de renda.

## 1.2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS

Como é de praxe na maioria dos tributos no Brasil, as contribuições denominadas PIS e COFINS se tornaram objeto de modificações sucessivas. Assim, dentre as alterações, destaca-se que a base de cálculo das contribuições em tela foi majorada por meio da Lei nº 9.718 de 1998.

Nessa vereda, resalta-se que a base de cálculo, anteriormente, compreendia o faturamento da pessoa jurídica, e, após a mencionada Lei, passou a ser considerada a receita bruta, esta, muito mais abrangente, compreendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante tanto a classificação contábil adotada para as receitas, quanto o tipo de atividade por ela exercida, consoante o § 1º do art. 3º da Lei nº 9718/1998. Em outras palavras, tal mudança estabelecida pela lei acabou por equiparar o conteúdo semântico de faturamento à receita bruta.

Para melhor explicitar a alteração legislativa citada acima, vale trazer à baila a redação do dispositivo controverso da Lei nº 9.718 de 1998, a saber:

### **"Art. 3º**

(...)

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."*

Todavia, por falta de permissivo constitucional, durante a época da edição da Lei nº 9.718/98, a Carta Magna vigente somente previa a incidência das contribuições sobre o faturamento ao tratar do financiamento da seguridade social, de tal sorte que não havia

previsão para a incidência tributária sobre a receita bruta conforme definição no dispositivo legal supra.

Assim, posteriormente, na tentativa de solucionar a questão, a dita "equiparação" entre receita bruta e faturamento das pessoas jurídicas seria introduzida na Constituição Federal pela Emenda nº 20/98, de modo a atribuir validade constitucional à lei ordinária num momento posterior à sua edição.

No entanto, para os juristas e doutrinadores, como não poderia deixar de ser, nunca houve dúvidas, ou seja, padece de inconstitucionalidade a lei que aumentou a base de cálculo das contribuições, visto que lei inconstitucional não pode se tornar válida posteriormente, sob pena de se desrespeitar inúmeros princípios e fundamentos, entre eles, a segurança jurídica.

Diante desse cenário, várias demandas sobre o tema alcançaram o Judiciário brasileiro, até que o Supremo Tribunal Federal - STF houve por bem por fim à discussão sobre a constitucionalidade ou não da Lei. Nesse passo, o Plenário, no julgamento de alguns Recursos Extraordinários decidiu pela inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da norma, consoante se depreende da ementa abaixo, *in verbis*:

*“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

*TRIBUTARIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda*

*Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."*

RECURSO EXTRAORDINARIO - RE 346084 / PR - 09/11/2005 / Supremo Tribunal Federal - STF - Tribunal Pleno - Relator(a): Min. ILMAR GALVAO.

### 1.3. O JULGAMENTO DA MATÉRIA NO STF E SEUS REFLEXOS

Consoante relatado no tópico anterior, muitos processos sobre a matéria tramitavam no judiciário e o precedente gerado pela decisão do Supremo Tribunal Federal foi muito celebrado pelos contribuintes. No entanto, a referida decisão do STF alcançava tão-somente os contribuintes que ingressaram com a ação no Poder Judiciário.

Nessa vereda, para que a decisão fosse dotada de validade para todos os contribuintes, efeito *erga omnes*, seria necessário que o Poder Legislativo providenciasse a suspensão da parte declarada inconstitucional, por meio de comunicação dirigida ao Senado. Caso isso não ocorresse, a decisão proferida pelo STF, por si só, não dava fundamento para que os contribuintes deixassem imediatamente de recolher a contribuição para a COFINS e o PIS/PASEP sobre a receita total, sob pena de autuação por parte do fisco federal.

### 1.4. A EXPRESSA REVOGAÇÃO DO § 1º DO ART. 3º E SEUS EFEITOS

Em maio de 2009, com a publicação da Lei nº 11.941 de 2009, no Diário Oficial da União, a questão ora em debate foi parcialmente resolvida. O art. 79, inciso XII da referida lei revogou expressamente o dispositivo inconstitucional, porém, a suspensão do § 1º do art. 3º da Lei nº 9718/98 até então aguardada não ocorreu

Nesse passo, a partir da publicação da Lei nº 11.941/2009, as empresas abrangidas pelo regime cumulativo não são mais tributadas pelo PIS e COFINS sobre receitas não decorrentes da atividade fim da empresa, como por exemplo, aquelas relacionadas com

aluguel de imóveis, as receitas financeiras, isso só ocorrerá quando tais atividades fizerem parte do objeto social da pessoa jurídica.

Feitas essas considerações, em termos práticos, não há mais a incidência das contribuições sobre receitas não decorrentes das atividades cotidianas da empresa. No entanto, caso o contribuinte (pessoa jurídica) opte por tentar reaver os valores pagos no passado a esse título, deverá se socorrer do Judiciário e ingressar com a ação cabível.

## **CAPÍTULO II - DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS**

### **2.1. DA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA**

Ao tratarmos da “não cumulatividade” da COFINS e do PIS mister salientar que tal sistemática não guarda correlação jurídica com a não cumulatividade constitucional que abarca o IPI e o ICMS. Tal distinção encontra, inclusive, certo consenso entre os juristas pátrios.

Isso porque, a não cumulatividade do IPI e do ICMS baseia-se no sistema no qual o imposto cobrado nas operações anteriores é escriturado como crédito, para fins de compensação com o imposto devido nas operações subseqüentes, que, por sua vez, é escriturado como débito.

Uma diferença notável é que no caso da COFINS e do PIS não há destaque das mencionadas contribuições nas operações de venda ou prestação de serviços, visto que a incidência não recai não sobre as operações em si, mas sim sobre a receita bruta das empresas, consoante definição legal.

Nesse diapasão, pode-se concluir que o legislador ordinário entendeu por bem instituir um sistema diferenciado de “não cumulatividade” por meio do qual foram atribuídas aos contribuintes certas hipóteses de crédito, baseando-se em alguns custos e despesas e demais encargos que menciona, na aquisição de bens e serviços, sem contar determinados créditos presumidos nas aquisições de não contribuintes (pessoas físicas).

## 2.2. MATRIZ CONSTITUCIONAL DO PIS E DA COFINS

A teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT, amplamente estudada e difundida pelo ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, estabelece e define os critérios indispensáveis ao nascimento da obrigação jurídica tributária, tais como: o critério espacial, critério material, critério quantitativo, critério temporal e critério pessoal.

Nesse passo, partindo-se dessa premissa, a obrigação tributária somente nascerá se ocorrer totalmente a subsunção de determinada situação fática aos critérios definidos na hipótese normativa. Em outras palavras, a subsunção do fato à norma deve ser plena, sendo que o fato escolhido pelo legislador deverá acontecer na proporção exata dos critérios previamente delineados para irradiar efeitos jurídicos.

Com efeito, é importante conseguir identificar as regras-matrizes da COFINS e do PIS, sob a égide da Constituição Federal, bem como da legislação infraconstitucional aplicável às aludidas contribuições.

Sendo assim, na Constituição Federal a COFINS encontra abrigo no artigo 195, I, “b” enquanto o PIS está previsto no artigo 239, ou seja, ambas são contribuições que possuem como fundamento de validade destinações constitucionais distintas e específicas, porém, incidentes sobre a mesma base de cálculo.

Considerando-se a respeitável teoria da RMIT, tem-se que as regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS podem ser esclarecidas pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, por meio dos quais o legislador elegeu como base de cálculo dessas contribuições a totalidade das receitas auferidas, de tal sorte que o critério quantitativo é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para essas receitas e/ou atividade exercida.

Em breve síntese, a regra-matriz do PIS e da COFINS abrange o critério material, que é receber ou obter receitas; o critério espacial - território nacional; o critério temporal que corresponde ao momento efetivo do recebimento da receita; o critério pessoal

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

compreende a União Federal (sujeito ativo); as empresas jurídicas de direito privado (sujeito passivo) e, por fim, o critério quantitativo é a totalidade das receitas auferidas, consoante exposto acima.

### 2.3. DA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como é sabido, a Constituição Federal determinou a existência de duas sistemáticas diferentes para a COFINS, a cumulativa e a não-cumulativa, sistemática essa que fora observada pela legislação ordinária e acabou por abarcar a contribuição ao PIS.

Para o legislador ordinário, utilizando-se do critério diferenciador “setor de atividade econômica, ainda que ele tenha certa flexibilidade para estabelecer a não-cumulatividade para determinados contribuintes, a concessão desta deve obedecer rigorosamente o princípio da capacidade contributiva e da isonomia.

Embora goze de força constitucional a Carta Magna não impôs a não-cumulatividade, até bem porque tal sistemática não guarda correlação com o traço característico das contribuições sociais em estudo, que independem da adoção ou não da não-cumulatividade. O mesmo não vale para o IPI e ICMS, para os quais há determinação constitucional expressa.

No entanto, foi conferida faculdade ao legislador infraconstitucional, no sentido de poder prescrever o regime não-cumulativo para alguns setores econômicos. Todavia cumpre ressaltar que tal possibilidade não altera e/ou desnatura a essência da não-cumulatividade propriamente dita, visto que somente produz efeito se for concretizado o abatimento do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação subsequente.

Com efeito, os contribuintes que atuam em setores de atividade econômica que estejam sob a égide do princípio da não-cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS não poderão sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores, de acordo com a lei infraconstitucional.

Por fim, vale destacar que ao contribuinte é assegurada a não-cumulatividade plena, vedada qualquer limitação, restando ao Poder Judiciário a salvaguarda dos seus direitos.



## **CAPÍTULO III - DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS**

### **3.1 O CONCEITO DE INSUMO E DISPOSIÇÕES LEGAIS**

Embora sejam encontrados muitos textos com a conceituação de insumo, Inexiste um sentido técnico jurídico para “insumos” no campo legal de incidência do PIS e da COFINS. Dessa forma, se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são “insumos” nem obrigam à utilização subsidiária de outras legislações para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum desse vocábulo na linguagem, desde que observada sua consonância com a respectiva regramatrix de incidência tributária.

O vocábulo “insumo” tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum em todo o território nacional e até no exterior (*input*, em inglês), isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de bens e serviços.

Todavia, apesar disso, a Receita Federal, ao tentar aplicar e interpretar a legislação fiscal, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou sobre “insumos” nas Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004, de forma equivocada, visto que fixou interpretação restritiva ao termo, extrapolando os limites de sua competência

A Receita Federal do Brasil disponibiliza em seu *website* oficial<sup>2</sup> o conceito do termo insumo por ela adotada, vejamos:

*“Entende-se como insumos:*

*a. utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*1. as matérias primas, os produtos intermediários, 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;*

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

*b. utilizados na prestação de serviços:*

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

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

Com base no entendimento supra, se considerarmos apenas essa previsão regulamentar, verificar-se que o comércio ficou amplamente alijado da não cumulatividade. Ademais, a não aplicação do termo “insumos” a atividades do tipo revenda significa desconsiderar todo um universo de custos e despesas, sem os quais não é possível gerar a receita alcançada pela incidência do PIS/COFINS e, conseqüentemente, proceder à comercialização de mercadorias.

Portanto, definição do termo “insumos” aplicável à não cumulatividade do PIS/COFINS necessita levar em consideração as realidades operacionais de cada atividade, seja comercial, industrial ou de serviços.

Para fins de aprofundamento no tema, cumpre trazer á baila alguns dispositivos essenciais para análise do assunto:

Lei 10.637/2002.

---

<sup>2</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/RegIncidenciaNaoCumulativa.htm>

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008)*

*(...)*

***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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”***

Lei 10.833/2003

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

*(...)*

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

Pela mera leitura dos dispositivos acima, resta evidenciado que as leis que instituíram o PIS e a COFINS não cumulativos apenas autorizam a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda, sem explicitar qual o alcance desse termo, bem como sem fazer menção, obviamente, às despesas com frete.

### 3.2 CRÉDITO DE PIS E COFINS NAS DESPESAS COM FRETE

Existem contribuintes que, além das fábricas onde são produzidas as mercadorias vendidas, possui outros estabelecimentos distribuidores (Centros de Distribuição), destinados a facilitar a logística das vendas dos seus produtos aos seus clientes.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que o transporte dos seus produtos, em todas as etapas produtivas, das fábricas para os diversos estabelecimentos distribuidores e, ainda, na remessa destes para o estabelecimento dos seus clientes, é realizado, em grande parte, através de frota própria, sendo o restante realizado por frota de terceiros especialmente contratados para esse fim.

Assim, tem-se que os produtos fabricados pelos contribuintes, uma vez encerrado o processo produtivo, ou seja, já acabados, são transportados através de frota própria ou de terceiros, dos seus estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores, ou mesmo entre eles, sendo posteriormente vendidos e transportados até os estabelecimentos dos clientes dos contribuintes, sendo que todos os custos relativos ao transporte em todas as etapas são suportados pelo próprio contribuinte.

Na realidade, nessas situações é possível se vislumbrar direito ao crédito de PIS e COFINS pelos motivos expostos em seguida.

Nesses casos de transferências para filiais armazenadoras, na verdade trata-se de despesa na venda de produto já produzido, portanto, um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, prático e de tempo, entre o trecho da fábrica ao estabelecimento do cliente comprador.

Essas despesas são mero adiantamento do frete cobrado entre a unidade fabril até seu cliente final e, portanto, são gastos com vendas que não se identificam com o processo de transformação ou produção dos bens e produtos, mas sim, estão relacionadas aos valores gastos com a estrutura comercial da empresa.

### **3.2.1 Legitimidade do Crédito do Contribuinte.**

Como é sabido, as Leis nºs. 10.637, de 30/12/2002 e 10.833, de 29/12/2003 instituíram a sistemática de apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, respectivamente, com o escopo de melhor distribuir os ônus econômicos decorrentes da incidência “em cascata” dessas contribuições, ao longo da cadeia produtiva.

É o que se verifica pela análise do item 1.1 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, convertida na Lei nº. 10.833, *in verbis*:

“1.1 – O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da COFINS não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”

Nesse particular, há precedente da 2ª. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região que, analisando essa questão, asseverou que tal regime foi instituído com a finalidade de corrigir eventuais distorções da cobrança cumulativa do PIS e COFINS, *in litteris*:

*“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.*

*A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos implicam violação a princípios constitucionais.*

*Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o faturamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%). Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Daí a elevação da alíquota associada à possibilidade de*

*apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido.*

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.08.010633-8  
(TRF)

Relator: Juiz Federal LEANDRO PAULSEN - 2ª  
TURMA Sentença de 20/03/2007.

Logo, a legislação hodierna da contribuição para o PIS e da COFINS estabeleceu o regime da não-cumulatividade que consiste, basicamente, na dedução, ao final do período de apuração, de créditos contra o montante a ser recolhido a título dessas contribuições.

Muito embora as deduções de créditos permitidas pelos diversos dispositivos legais, além de outras situações específicas previstas nas Leis nºs. 10.637 e 10.833, sejam taxativas, a interpretação dos incisos dos artigos 3ºs. Das mencionadas leis não deverá ser feita, exclusivamente, com base no método literal, e sim por todos os métodos abrangidos na hermenêutica jurídica. Em decorrência, faz-se necessário analisar os aludidos incisos, considerando todos os casos nele abrangidos.

### **3.2.2 Legitimidade do crédito no transporte entre estabelecimentos (intercompany)**

Na verdade, nos casos de transferências para filiais armazenadoras, trata-se de despesa na venda de produto já produzido, portanto, um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos de logística, praticidade e, obviamente, de tempo entre o trecho da fábrica ao estabelecimento do cliente comprador.

Cumprе ressaltar que, apesar de não constar na Lei nº 10.637/2002 norma idêntica à do inciso IX do artigo 3º. da Lei nº 10.833/2003, esse dispositivo também se aplica à apuração dos créditos da contribuição para o PIS por força do disposto no artigo 15, inciso II, da referida lei:

*“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637/2002, o disposto: (redação dada pela Lei nº 10.865/2004)  
(...)”*

*II – nos incisos VI, VII e IX do caput e nos parágrafos 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (...)*”

Nesse sentido, o contribuinte arca com todos os custos relativos ao transporte dos produtos acabados, quer através de frota própria ou de frota contratada de terceiros, igualmente pessoas jurídicas. Isso porque o descolamento do produto acabado entre os estabelecimentos da pessoa jurídica vendedora ocorre meramente em decorrência da logística adotada, sempre o ulterior e específico intuito de venda de mercadoria.

A esse respeito, vale transcrever a solução de consulta nº 71, de 28/02/2005:

**“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP**

**Ementa: Indústria e comércio. Frete entre estabelecimentos da mesma empresa. Crédito.**

Respeitados os demais requisitos legais, no regime da não-cumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 15 da Lei nº 10.833, cf. redação da Lei nº 10.865, de 2004.”

Vê-se, assim, que a decisão acima corrobora o entendimento dos contribuintes e é, sem dúvida, de todo acertada, na medida em que confirma a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFins quanto ao frete relativo ao produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, desde que o respectivo ônus tenha sido suportado por esta.

O cerne da questão, portanto, consistena abrangência da hipótese prevista no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, o qual permite que o valor do frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor, seja computado no cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS.

Com a interpretação literal e restritiva do inciso IX do artigo 3º pode-se concluir precipitadamente que apenas o frete relativo à operação de venda propriamente dita será considerado no cálculo, isto é, a operação pela qual a pessoa jurídica transfere ao seu cliente os produtos vendidos, mediante o recebimento de um preço.

Ocorre que já foi firmado pela doutrina e a jurisprudência o entendimento que a compreensão efetiva da norma jurídica deve ser realizada através de um processo de interpretação muito mais abrangente, ao contrário da utilização apenas do método literal. Isso porque, é ponto pacífico que a interpretação literal não possibilita a concepção exata do dispositivo legal, uma vez que tal método interpretativo se fundamenta somente num único elemento.

Nesse diapasão, veja-se os ensinamentos do ilustre jurista Alfredo Augustio Becker<sup>3</sup>:

*“a lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico (...). A regra jurídica, contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.”*

Ademais, observa-se que o trabalho do intérprete deve atentar para a finalidade da lei, na medida em que seja evidentemente atendido o escopo por ela visado. Nessa vereda, no processo de interpretação da norma jurídica é essencial atentar para o seu elemento finalístico, conforme assevera Carlos Maximiliano: *“considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica”*.

Verifica-se que os tribunais pátrios e os órgãos administrativos vêm entendendo, reiteradamente, a importância da aplicação dos métodos de interpretação para análise de norma legal.

Logo, o posicionamento firmado pela jurisprudência administrativa e judicial adota o entendimento de que somente poderá ser obtido o verdadeiro significado da norma jurídica através de extenso processo interpretativo, que combine os diferentes métodos de interpretação, não se pautando apenas na literalidade da lei.

---

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.



Nesse particular, é importante mencionar que o Supremo Tribunal Federal debateu sobre questão similar ao caso em tela, ao apreciar a abrangência dos itens relacionados na lista de serviços para fins de incidência do imposto sobre serviços (ISS).

Anteriormente, questionava-se a lista anexa à lei que instituía a cobrança do ISS era taxativa ou exemplificativa. Nesse passo, foi firmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o entendimento de que tal lista era taxativa, não podendo ser acrescentando nela qualquer serviço que não estivesse ali relacionado.

Nesse passo, tal entendimento pode ser aplicado ao caso em questão. Isso porque, consoante mencionado anteriormente, as deduções apontadas nas Leis nºs 10.637 e 10.833 são taxativas. Entretanto, ao adotar a premissa de que os incisos dos artigos 3º das referidas leis não devem ser interpretados literalmente, mas utilizando os métodos ora apontados, não haveria limitação ao direito do contribuinte de descontar crédito da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

Assim, caso prevaleça o entendimento que os incisos dos artigos 3º das leis supracitadas devem ser interpretados literal e restritivamente, restará prejudicado o fim visado por essas leis, qual seja, a melhor distribuição dos ônus fiscais na cadeia produtiva e a correção das distorções causadas pela incidência “cumulativa” da contribuição para o PIS e da COFINS.

De fato, a instituição do regime não-cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS visou à distribuição da carga fiscal de modo mais eficiente, ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto.

Diante disso, o entendimento das autoridades fiscais de que apenas o frete contratado pela pessoa jurídica para entrega de mercadoria diretamente aos seus clientes estaria abrangido pelo inciso IX do artigo 3º, contraria a finalidade das mencionadas leis. Isso porque o custo do transporte para realizar a transferência do produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, está diretamente relacionado à operação de venda desses produtos, posto que tal custo é suportado pelo contribuinte justamente para facilitar a logística de suas vendas.

Nesse sentido, tal transporte dis respeito, sim, à operação de venda, correspondendo à primeira etapa da entrega do produto ao destinatário final: os clientes do contribuinte.

Isso considerado, não há que se falar no direito à dedução de PIS e COFINS em relação ao valor do frete de um percurso direto da fábrica para o comprador e não considerar o mesmo percurso realizado em duas etapas, quais sejam, primeiro da inidade industrial para o depósito de venda ou distribuição, e depois deste para o comprador, estrutura que, do ponto de vista lógico, atende melhor os objetivos do contribuinte.

Note-se que o essencial, para a lei, é que o transporte da mercadoria seja na direção do comprador. É cediço que as leis em tela prevêm os créditos das contribuições relativamente ao frete enquanto insumo e ao frete utilizado na operação de venda, certamente no pressuposto de que essas duas etapas esgotariam o custo/despesa que o frete representa para o contribuinte. Corroborando esse raciocínio, tem-se que o mesmo inciso que trata do frete na operação de venda obrigatoriamente deve incluir o frete na armazenagem do produto acabado, sendo completamente sem sentido, excluir-se a possibilidade de apuração de crédito na hipótese de que ora se trata.

No caso específico, o intuito do legislador, ao permitir a apuração do crédito decorrente do frete na operação de venda, era, sem sombra de dúvida, beneficiar essa operação independentemente da logística adotada para sua realização.

Diante do exposto, tende-se a concluir que o contribuinte possui o direito ao crédito da contribuição para o PIS e da COFINS relativamente ao transporte dos seus produtos acabados entre os seus estabelecimentos industriais e distribuidores, sendo certo que esta interpretação está em consonância com o fim visado pelas Leis nºs 10.637 e 10.833.

### **3.2.3 Legitimidade de créditos referentes aos insumos utilizados mediante de utilização de frota própria**

Como anteriormente explanado, o transporte dos produtos do contribuinte, em todas as etapas produtivas, das fábricas para os diversos estabelecimentos distribuidores e, ainda, na remessa destes para o estabelecimento dos seus clientes, é realizado, em grande parte, através de sua frota própria, sendo o restante realizado por frota de terceiros especialmente contratados para esse fim.

Nessa esteira, nos termos do inciso IX do art. 3º da lei 10.833/2003, tratando-se de frota própria, incluem-se no custo do transporte todos os insumos necessários à sua efetivação, e, portanto, geram o mesmo direito ao crédito das referidas contribuições. Incluem-se entre tais valores os combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras e peças de reposição, serviço/mão-de-obra de revisão e manutenção da frota, de consertos e reparos, inclusive recauchutagem, bem como os demais serviços e outros materiais necessários à manutenção da frota, na medida em que tais custos lhe seriam indubitavelmente repassados caso optasse pela contratação de terceiros prestadores de serviços de transporte.

A esse respeito, vale transcrever a seguinte solução de consulta:

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP.

Ementa: Cobrança Não-Cumulativa. Direito ao Crédito.

As pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, submetidas ao regime de não cumulatividade do PIS/PASEP, podem descontar, a partir de 01/02/2003, créditos calculados em relação a insumos (óleo diesel, óleo lubrificante, pneus e câmaras, peças de reposição, serviços de revisão e manutenção da frota, de consertos e reparos em peças e outros serviços necessários, inclusive serviços de transporte utilizando frota subcontratada) adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.”

(Solução de Consulta nº 144, de 03.09.2003, 6ª Região Fiscal)

Ademais, em recente decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2009.61.00.026996-0, impetrado pelo Centro das Indústrias do Estado de São Paulo, em trâmite na 22ª Vara Federal da Subseção e São Paulo, foi deferida a liminar para o fim de determinar à autoridade impetrada que se abstenha de praticar atos de constrição em face dos seus associados, relacionados com o crédito das contribuições ao PIS e a COFINS sobre os fretes pagos nas operações de transferências de produtos acabados dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores.

O embasamento utilizado para a concessão da liminar foi exatamente o trazido à baila no presente trabalho, verbis:

*“Pelo que se infere da legislação supra transcrita, a técnica de apuração do valor a recolher para os contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo do sistema PIS/COFINS contém implícito a regra de se deduzir do valor das vendas o valor dos insumos e serviços que foram tributados na etapa produtiva anterior, aplicando-se a respectiva alíquota sobre essa diferença, de tal sorte que a soma das contribuições efetuadas até a última etapa do processo de produção e de comercialização corresponderá à aplicação da alíquota sobre o valor da operação. Essa é, a meu ver, a característica essencial do princípio da não cumulatividade previsto para o PIS e a COFINS no artigo 195, 12 da Constituição Federal.*

*O entendimento fiscal consistente em vedar o crédito das operações de frete nas transferências dos centros industriais para os estabelecimentos distribuidores fere este princípio na medida em que ao se vedar o crédito em uma das etapas do processo de industrialização e ou comercialização, o resultado final será uma tributação maior do que a que decorreria da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria vendida ao consumidor, caracterizando-se assim a cumulatividade.*

*Registro, por fim, que a Constituição Federal, ao se referir à possibilidade de instituição contribuições sociais não cumulativas (art.195, 12º), atribuiu ao legislador apenas a possibilidade de definir os setores de atividade econômica sujeitas a esse regime. Não previu nem autorizou o esvaziamento do conteúdo desse princípio mediante a adoção de restrições ao direito de crédito que possam descaracterizar sua essência, que é, em última análise, evitar que ao final do ciclo de produção e comercialização, ocorra o que se denominou tributação em cascata, ou, noutras palavras, uma nova tributação sobre o que já foi tributado*

Portanto, é inquestionável o direito do contribuinte de apurar o crédito relativo aos insumos utilizados no transporte efetuado mediante frota própria, devendo se perpetuar o entendimento no sentido de permitir aos contribuintes a considerar tais créditos na apuração da base de cálculo das referidas contribuições.

#### **3.2.4 Posicionamento do STJ e da Receita Federal sobre o tema**

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial Nº 1.147.902 se manifestou sobre a controvérsia objeto do presente estudo, no que tange à possibilidade

do aproveitamento, a título de crédito a ser abatido na apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, das despesas relacionadas ao frete de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, a saber:

**“Voto**

**PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE.  
CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº  
10.637/2002 E 10.833/2003.**

A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.

Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço.

A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

O artigo 195, §12, da Carta Magna confere à lei a competência para definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS passam a ser não-cumulativos. O parágrafo 9º do mesmo artigo, com a redação conferida pela EC nº 20/98, já permitia a diferenciação tanto da alíquota quanto da base de cálculo com base na atividade econômica do contribuinte.

A recorrente alega violação do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e do art. 3º, II e IX, da Lei 10.833/2003. Afirma que as despesas de frete de mercadorias entre os seus estabelecimentos constituem créditos que devem ser descontados da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade.

(...)

**“Considero correto o entendimento adotado no acórdão hostilizado, uma vez que a legislação deixa claro que o direito à utilização do crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao próprio desempenho da atividade empresarial.**

No caso, a recorrente menciona que seu objeto social consiste, grosso modo, na comercialização de aves, suínos e outros pequenos animais, ovos, gorduras, pescados e respectivos derivados, além de alimentos e matérias-primas de origem animal e vegetal, açúcar, álcool e seus derivados, **razão pela qual as despesas de frete relacionadas à transferência interna dessas mercadorias, entre seus estabelecimentos, não podem ser equiparadas às "despesas de frete em operações de venda".** (grifos acrescidos)

Pelo trecho do r. Acórdão destacado acima, nota-se que a primeira decisão do STJ sobre a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS referentes às despesas de frete relacionadas às transferências *intercompany* foi desfavorável aos contribuintes.

Ademais, a própria Receita Federal do Brasil adota linha similar à do STJ. Muito embora no referido órgão administrativo, a controvérsia interna, conforme já exposto na Introdução, proporcionou muita discussão ocasionando na emissão de Consultas favoráveis e desfavoráveis aos contribuintes. No entanto, a Coordenação Geral de Sistema de Tributação (COSIT) emitiu Solução de Divergência no. 26, em 30/05/2008, determinando que as despesas com frete entre estabelecimento da mesma empresa não seriam insumos, e dessa forma não gerariam créditos de COFINS e PIS.

Contudo, por todas as razões expostas no presente estudo, os contribuintes gozam da possibilidade de pleitear o seu direito ao aproveitamento e manutenção, em sua escrituração fiscal, dos créditos de PIS e COFINS, calculados em relação aos valores de despesas por eles suportados com os fretes contratados para a realização do transporte de mercadorias entre seus estabelecimentos, alegando serem essenciais às operações de venda e prestação de serviços, devendo integrar, portanto, o conceito de insumo realizado nessas atividades, para evitar, assim, a incidência super-cumulativa dessas Contribuições, desde a entrada em vigor da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS

## CONCLUSÃO

Consoante demonstrado acima, considerando as Soluções de Divergência mencionadas, tem-se que tanto a Receita Federal quanto o Supremo Tribunal de Justiça entenderam que os valores gastos a título de frete *intercompany* não poderiam gerar crédito de PIS e de COFINS. Tais contribuintes podem se creditar, somente, dos valores gastos até a publicação das referidas Soluções de Divergência.

Todavia, entendemos ser defensável o creditamento do frete *intercompany*, sob o argumento de que a norma não deve ser interpretada de forma restritiva e que as mercadorias somente seriam enviadas aos Centros de Distribuição por questão de logística, uma vez que essa primeira operação estaria incluída na operação final de venda ao consumidor. Em face do pronunciamento da Receita Federal, nos autos dos processos de consulta formulados, contrário ao aproveitamento desses créditos, tendo a concordar que apenas caberá à empresa pleitear seu reconhecimento em juízo.

Isso porque, com supedâneo em todos os argumentos já expostos, nesses casos de transferências entre estabelecimentos da mesma personalidade jurídica, na verdade, trata-se de despesa na venda de produto já produzido, ou seja, por motivos logísticos, práticos e de tempo cria-se um ciclo de comercialização superveniente à produção do bem demandado, que engloba a distância entre estabelecimento do cliente comprador e fábrica do produtor/vendedor.

Nesse diapasão, resta claro que essas despesas são mero adiantamento do frete cobrado entre a unidade fabril até seu cliente final. Dessa forma, podem ser compreendidas

como gastos com vendas que estão relacionadas aos valores gastos com a estrutura comercial da empresa e, por conseguinte, não se identificam com o processo de transformação ou produção dos bens e produtos.

Ademais, não passou despercebido que o ilustre ministro Herman Benjamin, em seu voto no processo retro, sinalizou de forma positiva à possibilidade de direito ao crédito quando mencionou equiparação às despesas de frete em operações de venda.

Se partirmos dessa premissa, e tomando por base em alguns conhecimentos logísticos, sabe-se que a despesa de frete na venda pode ocorrer de diferentes formas, que variam consoante a estratégia comercial adotada pela pessoa jurídica. Explicitando, a venda poderá ocorrer de forma direta quando, por exemplo, um fornecedor de Santa Catarina vende para um cliente no Rio Grande do Norte, esse frete, corresponde à despesa de venda e compõe os créditos abatidos ou descontados da base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativos. Tal operação, a meu ver, encontra respaldo no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, e ocorre porque o frete é um gasto necessário para a obtenção de faturamento e, conseqüentemente, compõe o preço de venda do produto.

Nesse passo, merece ser citada outra hipótese de venda que se configura quando o fornecedor de Santa Catarina transfere o produto para armazenagem no Rio Grande do Norte, visando habilitar, com maior rapidez, a entrega do produto a ser vendido naquele Estado.

Independentemente das formas comerciais ora tratadas, o frete é ônus suportado pelo vendedor, que comporá o preço de venda final ao comprador (cliente) e, por tal razão, será base de cálculo da COFINS e do PIS.

Posto isso, considerando todas as circunstâncias e fundamentos anteriormente elencados, tendo a defender que a despesa de frete nas transferências de insumos entre diferentes estabelecimentos do mesmo contribuinte é também um componente "insumo", cuja possibilidade de crédito encontra sim respaldo nos termos dos artigo 3ºs, das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, complementando a idéia anterior, entendo que a despesa do frete nas transferências de produtos para centros de distribuição, depósito ou armazém pode ser considerado com despesas de vendas, uma vez que a operação é realizada com esse



propósito, permitindo, assim, o direito ao creditamento de tal despesa com o frete, cujo ônus é suportado pelo vendedor, com supedâneo no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Cadernos de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002
- FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira. **Comentários Constituição Brasileira de 1988**. 2ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2002.
- MACHADO, Fernando Bicca. **A sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 860, 10 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/7513>>. Acesso em: 28 out. 2010.
- MAGALHÃES, Roberto Barcellos de. **Comentários à constituição federal de 1988**. 2ª edição, Rio de Janeiro, Editora Lumen Júris, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- PAULSEN, Leandro. **Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003
- Páginas da internet:
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/RegIncidenciaNaoCumulativa.htm>
- [http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb\\_pinheironeto\\_artigo/pdf/180310145458anexo\\_bi2097a.pdf](http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb_pinheironeto_artigo/pdf/180310145458anexo_bi2097a.pdf)