



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.900028/2016-10
ACÓRDÃO	9303-017.372 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AGREX DO BRASIL LTDA.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. CARGA E DESCARGA. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 232.

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas (Súmula CARF nº 232).

CRÉDITOS. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

Nos termos da Súmula CARF nº 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-014.656**, de **19/06/2024**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim está ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS ATIVOS IMOBILIZADOS.

Não havendo regras específicas na legislação das contribuições do PIS e da Cofins acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, é possível recorrer à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na busca de tais regras, sendo, portanto, aplicável as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

CONTRIBUINTE Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.1.1) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (i.1.2) combustíveis e lubrificantes; (i.1.3) serviços de armazenagem; (i.1.4) **fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos**; (i.1.5) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; (i.1.6) encargos do ativo imobilizado, conforme as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017; e (i.1.7) peças de reposição e manutenção de máquinas; e (i.2) proceder ao recálculo dos estornos estritamente com base no quanto determinado pelo art. 3º, § 1º da IN 660/2006 e as que lhe sucederam (apenas em relação aos insumos); e, (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas relativas aos gastos com (ii.1) **elevação para transportar a soja e o milho para dentro do portão do navio, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Francisca Elizabeth Barreto**; (ii.2) **descarregamento da soja/milho no armazém, vencida a conselheira Francisca Elizabeth Barreto**; e (ii.3) fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto ao creditamento sobre os seguintes custos:

1. **Serviços de carga e descarga e demais serviços portuários** (Acórdãos paradigmas nº 9303-011.000 e nº 3401-011.073).
2. Fretes e armazenagem na exportação (Acórdão paradigma nº 9303-009.719).
3. **Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos** (Acórdãos paradigmas nº 3403-003.163 e nº 3301-004.278, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3301-005.705).

Em exame de admissibilidade, o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias: 1) **Serviços de carga e descarga e demais serviços portuários** e (3) **Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos**. Relativamente à matéria (2) Armazenagem na exportação, a matéria não foi conhecida, visto que estes gastos foram enquadrados no Inciso II (insumos) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, em razão de sua essencialidade, e no Acórdão paradigma nº 9303-009.719, que a questão foi analisada somente sob a ótica do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Tendo em vista que a Fazenda Nacional não interpôs Agravo, a decisão se tornou definitiva quanto a esta matéria.

Devidamente cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando pelo não conhecimento do recurso, uma vez que o recurso está pautado em reexame de fatos e provas, e

não na aplicação da legislação, o que foge à competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF); e, por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma. No mérito, pugna pelo desprovimento do recurso.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente desta 3ª Seção do CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária uma análise mais detida dos demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023.

1. Serviços de carga e descarga e demais serviços portuários:

Em relação aos custos com serviços portuários/aduaneiros, consta dos autos tratar-se de: (i) *descarga dos vagões ferroviários contendo o Produto no Terminal Portuário de Ponta Madeira – PDM, Estado do Maranhão (“Terminal”)*, (ii) *estocagem e armazenagem do Produto para formação de lotes de exportação em ARMAZÉNS GRANELEIROS específicos (conforme indicado no item 9.1)*, e (iii) *embarque dos Produtos em navios (“Serviços Portuários”)*, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional está na interpretação do **art. 3º, inc. II, das Leis n. 10.633/2002 e 10.833/2003**. Para tanto, indica os **Acórdãos 9303-011.000 e 3401-011.073**.

Sobre o tema, em contrarrazões, defende a recorrida que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não merece ser conhecido, tendo em vista que: *“Os acórdãos paradigma 9303-011.000, de 12/11/2020; e 3401-011.073, de 25/10/2022, elencados pela Recorrente, embora assentados no inciso II do artigo 3º das Leis n. 10.633/2002 e 10.833/2003, adotaram fundamento diverso do acórdão recorrido, o que impede o reconhecimento da similitude fática entre eles e, portanto, a admissibilidade do Recurso Especial”*.

Segundo a recorrida, o acórdão paradigma nº 9303-011.000, tratou de produtos industrializados, o que destoa sobremaneira do caso em comento, em que se as operações da recorrida são com grãos (milho e soja), as quais exigem condições de transporte e armazenagem específicos, o que torna ainda mais essencial a contratação de serviços de carga, descarga e serviços portuários com o acondicionamento personalizado para esta espécie de produto. Caso idêntico em relação ao segundo paradigma invocado pela recorrente, Acórdão nº 3401-011.073, o

qual deixou de reconhecer o direito creditório fundamentado na ausência de previsão legal expressa, pelo fato do processo produtivo já estar concluído nesta etapa.

Contudo, ao contrário do defendido pela recorrida, verifica-se claramente o dissídio sobre a interpretação do conceito de insumos previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, dado que confrontando os acórdãos paragonados, ambos apresentam situações semelhantes, decidindo de forma diversa sobre a possibilidade de creditamento sobre custos com serviços portuários.

Consta do Despacho de admissibilidade, quanto à matéria admitida:

1) Serviços de carga e descarga e demais serviços portuários

A questão foi assim abordada pelo Relator:

2.3. Das despesas com serviços portuários/aduaneiros

Quanto às despesas com serviços portuários/aduaneiros, entendeu a DRJ por manter a glosa efetuada pela fiscalização, em razão da ausência de previsão legal expressa do referido crédito no âmbito da não cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, defende que os gastos com serviços aduaneiros para uma empresa preponderantemente exportadora são essenciais, cruciais e necessários para organização logística e para embarque com finalidade de fazer chegar as mercadorias ao consumidor final localizado em outro país.

Nesse contexto, a contratação de empresas nacionais para prestação de serviços de elevação portuária dentro do porto e de despachantes aduaneiros se caracterizam como verdadeiros insumos. Em suas palavras:

(...)

Feitas tais considerações, entendo que no caso dos autos, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, a questão deve ser analisada sob a perspectiva do inciso II, daquele dispositivo.

(...)

Assim, entendo que o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

(...)

Nesse cenário, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, os gastos com (i) armazenagem das mercadorias e (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03. A venda é o momento em que o sujeito passivo aufera a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

A operação de venda, em sentido estrito, é tratada em um inciso próprio, qual seja, o inciso IX. É que a partir daquele momento, findar-se-ia a atividade produtiva elencada no inciso II, não podendo mais os serviços de fretes serem analisados sob aquela ótica.

Nessa linha, não haveria qualquer racionalidade em uma interpretação que negasse o direito ao creditamento em relação ao serviço de armazenagem das mercadorias e transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, apenas por não se enquadrar especificamente na hipótese prevista no inciso IX. Ou seja, como se o fato de se ter utilizado na legislação a expressão frete e armazenagem “na operação de venda”, excluísse a possibilidade do creditamento dos gastos com frete em qualquer outro momento anterior à venda.

No entanto, o fato de se aceitar o enquadramento de determinados tipos de fretes como insumos, não implica uma leitura do inciso II como uma “cláusula de fechamento”, capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Conforme demonstrado pela Recorrente na exposição do seu processo produtivo, entendo que os serviços de (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii) elevação das mercadorias que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio são essenciais para que se proceda com a venda das mercadorias para o exterior.

O Acórdão paradigma nº **9303-011.000**, de 12/11/2020, proferido em Processo da FBA - FRANCO-BRASILEIRA AÇÚCAR E ÁLCOOL, está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS

(...)

No caso, as despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc., não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Assim, afastou-se o enquadramento destes gastos tanto no Inciso II (insumos), como no Inciso IX (frete e armazenagem na operação de venda) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O Acórdão paradigma nº **3401-011.073**, de 25/10/2022, no qual de julgou Recurso Voluntário da GRANOL INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO, está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2013

SERVIÇOS DE CAPATAZIA E SERVIÇOS PORTUÁRIOS DE CARGA E DESCARGA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga não dão direito ao crédito.

No Voto Vencedor, é afastado o enquadramento, tanto no Inciso II, como no Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, citando, como razões de decidir, o primeiro Acórdão paradigma aqui trazido pela PGFN para esta matéria:

Nos termos constantes do relatório, a Recorrente apurou crédito sobre as operações de carga e descarga e serviços portuários. Analisando a matéria referente aos custos referentes às operações de exportação em conformidade com os conceitos que vem sendo adotado por este Conselho para definir as possibilidades de créditos nas apurações do PIS e da COFINS não cumulativos. **Entendo, que as operações não estão incluídas no conceito de insumo e também não estão incluídas dentro do custo de frete de venda e, portanto, ao meu sentir, a legislação que rege a matéria não permite o aproveitamento de créditos decorrentes de serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos (despesas portuárias, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro dentre outros).**

Nesse mesmo sentido, a 3ª Turma da CSRF, no julgamento do **Acórdão nº 9303-011.000**, de 12/09/2020, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal.

A divergência está bem caracterizada, nesta matéria.

Como se sabe a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Nesse ponto, oportuno ressaltar que apesar da peculiaridade apontada pelo recorrida de que no caso posto trata-se de exportação de soja e milho em grãos, e nos acórdãos paradigmas de outros produtos (Acórdão nº 3401-011.073 - farelo de soja, óleo de soja, lecitina de soja e glicerina (subproduto de biodiesel) e Acórdão nº 9303-011.000 - cana-de-açúcar, açúcar, álcool e melão), não afasta a admissibilidade do recurso, pois a divergência aqui discutida é exclusivamente em relação à interpretação do art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, em face do aproveitamento de crédito decorrente de serviços portuários vinculados à exportação de mercadorias, não existindo qualquer diferenciação ou discriminação essencial, na fundamentação das decisões contrastadas, acerca da natureza do setor produtivo das empresas.

Nesse caso, trata-se efetivamente de divergência interpretativa, que terá de ser dirimida pela CSRF, e portanto deve ser conhecido em relação a esse ponto.

2. Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos:

Em relação às rubricas de fretes de produtos acabados entre o estabelecimentos da mesma empresa, a divergência suscitada diz respeito a interpretação dada ao inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Para comprovar a divergência a Fazenda Nacional indica como paradigma os Acórdãos 3403-003.163 e 3301.004-278 (integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3301-005.705).

Em contrarrazões, defende a recorrida que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não merece ser conhecido, pois está pautado no reexame de fatos e provas, uma vez que a análise do direito da recorrida passa pela compreensão do seu objeto social, das atividades por ela exercidas e das especificidades e da natureza destes gastos, inclusive com base em Laudo Pericial, fato que foge à competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF).

Defenda, ainda, a ausência de similitude entre os acórdãos paradigmas e o recorrido, pois no presente caso, a discussão pautou-se em serviços de frete contratados tanto para transferência do material colhido na produção agrícola até o armazém, quanto de insumos entre unidades filiais, representando, assim, etapa imprescindível para o seu processo produtivo, não se tratando de produtos acabados, mas de uma necessidade logística e sanitária para permitir a comercialização da produção da recorrida, e nos acórdãos paradigmas tratou-se de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos em processos produtivos distintos.

Nesse sentido, defende que o próprio despacho de admissibilidade do Recurso Especial expressamente reconheceu a ausência de similitude fática, no entanto, reconheceu a divergência entre os acórdãos, sob o fundamento de que também lhe seria aplicável o artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Sobre o tema, consta do Despacho de Admissibilidade:

1) Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos

No dispositivo do Acórdão recorrido, foram revertidas as glosas relativas aos gastos com “(i.1.4) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos”.

No Relatório, é dito que a DRJ manteve as glosas relativas às “(iv) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração”, nestes termos contestadas no Recurso Voluntário, no qual se transcreve trecho do Laudo Técnico da ESALQ, especificando os “dois tipos de fretes internos”:

- **Frete da colheita: consiste no serviço de transporte para transferência do material colhido na produção agrícola até o armazém;**

- Frete na transferência de insumos entre unidades filiais: consiste no serviço de transporte dos insumos para abastecimento de unidades da empresa, tendo em vista que a AGREX DO BRASIL S/A possui unidades em diferentes cidades e estados do país.

Na sequência, o contribuinte diz que *“os dispêndios com frete não vinculados a documentos fiscais de venda referem-se a transporte interno de grãos (soja/milho) entre os campos de cultivos da Recorrente até seus armazéns ou silos, para que posteriormente sejam comercializados ou armazenados em outros depósitos para fins de logística”*.

No Voto do Acórdão recorrido, a questão foi assim abordada pelo Relator:

2.4. Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)

No que se refere aos gastos com **frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte** sustenta a DRJ que por serem serviços realizados após a finalização do processo produtivo dos sujeitos passivos, não poderiam ser considerados como insumos, e, portanto, não gerariam o respectivo crédito.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que seriam gastos com transporte para **transferências de produtos dentro da mesma filial ou entre filiais, sendo tanto para transferência do material colhido na produção agrícola até o armazém** quanto de insumos entre unidades filiais, representando, assim, **etapa imprescindível para o seu processo produtivo**.

Com razão a Recorrente.

Conforme consta do **Laudo Técnico** juntado, **os produtos transportados nos fretes internos relacionado à colheita seriam principalmente grãos de soja e milho**, enquanto aqueles relacionados à transferência de insumos entre filiais seriam os defensivos agrícolas, tais como inseticidas, herbicidas, fungicidas, além de grãos de milho e soja.

(...)

Quanto a este ponto, entendo que deve ser aplicada exatamente a mesma linha de raciocínio do item anterior, qual seja, de que, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, **o frete para a transferência interna de um produto que acabou de ser produzido, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.**

A venda é o momento em que o sujeito passivo aufere a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

Conforme demonstrado pela Recorrente, **o frete entre as unidades se faz necessário e imprescindível como gasto inserido na logística de movimentação e até mesmo na própria qualidade dos grãos destinados a venda, representando, portanto, etapa essencial à atividade produtiva. Daí, o seu enquadramento como insumo.**

Nesse contexto, verifica-se que o serviço de transferência interna configura **etapa indispensável para que a mercadoria chegue em condições adequadas aos seus principais locais de venda, representando gasto essencial para que se concretize o objetivo final da produção: a venda.**

O Acórdão paradigma nº **3403-003.163**, de 20/08/2014, no qual se julgou Recuso Voluntário da BUNGE ALIMENTOS, está assim ementado:

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. 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 (insumos, produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para formação de lote de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

Assim, afastou-se o enquadramento destes gastos tanto no Inciso II (insumos), como no Inciso IX (frete e armazenagem na operação de venda) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O mesmo se verifica no Voto Condutor do Acórdão paradigma nº **3301-004.278**, de 20/03/2018, no qual se julgou Recurso Voluntário da SEARA ALIMENTOS (integrado pelo Acórdão de Embargos nº **3301-005.705**, que corrigiu o dispositivo):

2. DOS CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

No que concerne ao serviço de transporte, **as leis de regência permitem o creditamento** das contribuições não cumulativas i) **sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.**

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No entanto, o **transporte de produto acabado**, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, **entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.**

Aqui não se verifica absoluta semelhança fática, pois:

- Os fretes em questão são nas “transferências do material colhido na produção agrícola até os armazéns ou silos”;
- Nos paradigmas, trata-se de produtos industrializados.

No entanto, há que se considerar que, no Inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, admite-se o creditamento sobre insumos “na produção ou fabricação” de bens ou produtos destinados à venda, ou seja, como bem explicitado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

32. Conquanto os termos “produção” e “fabricação” sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.

Assim, entende-se que a divergência está demonstrada, nesta matéria.

Diversamente do que sustenta a recorrida em contrarrazões, a matéria controversa restou claramente demonstrada, sobretudo em relação ao **Acórdão nº 3403-003.163**.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora enfrentou a questão sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis de Regência, e decidiu que os fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte geram créditos de PIS/COFINS não cumulativos, sob o fundamento de que *“o frete mesmo entre estabelecimentos, vincula-se diretamente à atividade produtiva, devendo ser considerado, portanto, como insumo”*.

De outro lado, no **Acórdão nº 3403-003.163**, em que a recorrente é a empresa Bunge Alimentos, a Turma julgadora decidiu que as transferências entre estabelecimentos de mercadorias acabadas – seja para armazéns, depósitos fechados ou outro estabelecimento qualquer, não geram crédito de PIS/COFINS, *“por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda”*. Neste caso, a negativa se deu tanto com base no inciso II (insumos), como no Inciso IX (frete e armazenagem na operação de venda) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Observe-se, ademais, que, ao contrário do que afirma a recorrida, não há que se falar em dissimilitude fática entre os acórdãos contrastados, pois nos pontos essenciais que se prestam para a formação do dissídio interpretativo, os arestos se mostram semelhantes: ambos se voltam para a análise dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte sob a ótica o inciso II, do art. 3º, das Leis de Regência, sendo tais contornos fáticos suficientes para a caracterização da controvérsia jurídica.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional também em relação a este ponto.

II – Do mérito:

1. Serviços de carga e descarga e demais serviços portuários:

A matéria trazida a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos custos com serviços de operação portuária, com base no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Consta dos autos a informação de que trata-se de serviço que divide em três subprocessos, quais sejam: (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii) elevação que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre tais serviços, no julgado proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, restou assentando *“que não há hipótese legal expressa prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sobre gastos com operações portuárias ou quaisquer das despesas aduaneiras,*

conforme pretende a contribuinte”, e que conforme previsão contida no §2º, inciso VII, do art. 172 da Instrução Normativa nº 1.911/2019, os gastos em operações comerciais não podem ser consideradas insumos, de forma que manteve a glosa sobre tais despesas.

Por seu turno, o Colegiado reverteu a referida glosa, por entender essenciais para que se proceda com a venda das mercadorias para o exterior, sob o fundamento de que “*o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita*”.

No entanto, analisando as peculiaridades desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que essas despesas com serviços de logística na operação exportação de seus produtos seriam insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, mesmo sendo serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos. Isso porque, nesta fase, o processo de produção já encontra-se concluído e portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inciso II, do art. 3º, das Leis de Regência.

Nesse sentido, recentemente, em 05/09/2025, foi aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, a Súmula CARF nº 232, que assim dispõe:

SÚMULA CARF Nº 232

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.131, 9303-015.265, 9303-015.949.

Portanto, restou pacificado perante este Conselho, que os gastos portuários (ex.: capatazia, movimentação, embarque/desembarque) não são insumos integrantes da cadeia produtiva da mercadoria de modo a gerar crédito de PIS/COFINS, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faça parte do processo de produção), isso porque, são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo, sendo, portanto, inaplicável o inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa sobre os serviços de carga e descarga e demais serviços portuários.

2. Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos:

A questão sobre os créditos das despesas com frete de produtos acabados resta pacificada no âmbito deste CARF, em razão da edição da Súmula CARF nº 217 afastado a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Assim, é de se dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também quanto à presente matéria.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green