



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10675.721045/2016-16  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-012.610 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 06 de dezembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALIANCA AGRICOLA DO CERRADO S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2015

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA FORMAÇÃO DE LOTES. PORTO. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos termos decididos pelo disposto na decisão do REsp. nº 1.221.170/PR do STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos do PIS-PASEP/COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso, e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-012.607, de 06 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10675.721033/2016-83, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.610 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 10675.721045/2016-16

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

ata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face de acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP/COFINS

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.

CLÁUSULA DE “WASH OUT”. INDENIZAÇÃO POR LUCROS CESSANTES. BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA.

A natureza jurídica da cláusula de “wash out” é de indenização por lucros cessantes, representando ingresso de receita nova. Nos termos da legislação de regência, a Cofins incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/77 e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça definiu, tanto em relação aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, quanto aos juros contratuais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial, tributável pela Cofins não-cumulativa.

Consta a seguinte decisão no acórdão:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso para (i) por unanimidade de votos, afastar a glosa sobre fretes na operação de venda para formação de lote de exportação; e (ii) por voto de qualidade, negar provimento à exclusão da parcela do “wash-out” da base de cálculo das contribuições, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que lhe davam provimento integral. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão no 3401-008.979, de 28 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10675.721146/2017-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial foi admitido o recurso interposto pela Fazenda Nacional no que concerne a matéria crédito de PIS e COFINS sobre o frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte, ainda que para formação de lotes destinados à exportação.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões.

Requer o não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional por falta de divergência na interpretação da legislação tributária, caso assim não se entenda, que seja negado provimento.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto à seguinte matéria: “Possibilidade de crédito de PIS e COFINS incidente sobre o **frete de produtos acabados entre estabelecimentos do Contribuinte, ainda que para formação de lotes destinados à exportação**”, **bem como quanto ao mérito do recurso**, conforme passo a explicar a seguir.

O **Acórdão recorrido** entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, **o custo com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, ainda que para formação de lotes destinados à exportação**, deve ser considerado para o cálculo do crédito de PIS e COFINS. Veja-se a ementa:

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO. As despesas com fretes para a **transferência/transporte de produtos acabados** entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, **inclusive, para a formação de lote**, constituem despesas na operação de venda e **dão direito a créditos da contribuição**, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. (Grifei)

De outro lado, objetivando comprovar a divergência, a **recorrente** trouxe à baila o **Acórdão paradigma** nº 3403-003.163, de 20/08/2014, em que a Turma julgadora, negou o direito ao referido crédito, Confira-se na ementa:

CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A **transferência de**

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever o voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

**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.** (Grifei)

Cotejando as ementas, facilmente se comprova, que o entendimento do recorrido está, com efeito, divergente do que adotado no Acórdão paradigma nº 3403-003.163.

Certo que o paradigma foi parcialmente reformado pelo Acórdão nº 9303-009.578, apenas na parte em que admitiu a apropriação de créditos na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições. Já em relação à matéria objeto da presente insurgência, continua válido e apto a configurar a divergência arguida.

Há que ser ressaltado ainda que, o fato **de** o Acórdão recorrido enviar o material para formar lote no porto, para exportação, enquanto que, no paradigma há envio para formação de lote em outro estabelecimento, **é uma diferença que entendo ser acidental**, cabendo a esta CSRF decidir se “**o frete para formação de lote**” gera ou não direito ao crédito da contribuição.

Ante ao acima exposto, **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A seguir, para finalização do presente voto, apresento meu entendimento quanto ao mérito da matéria.

### Mérito

A discussão cinge-se quanto ao custo com **frete contratado pela Contribuinte para o transporte de mercadorias (produtos acabados) do estabelecimento do fornecedor/depósito até o porto, para formação de lote de exportação**, deve ser ou não considerado para o cálculo do crédito de PIS e COFINS.

No Acórdão recorrido, esse crédito foi reconhecido. No entanto, discordo dessa decisão e passo a explicar.

A lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos de COFINS/PIS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do custo de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, ou **do estabelecimento do fornecedor/depósito**

**até o porto, para formação de lote de exportação, não dá direito a crédito**, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se gasto referente a produtos acabados, portanto posteriores ao processo de produção; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, temos que o custo com frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte até o porto, ainda que para formação de lotes destinados à exportação, trata-se de gasto posterior ao processo produtivo, não se caracterizando como insumo e também não é considerado gasto relativo à venda, uma vez que a venda ainda não ocorreu. Trata-se – portanto – de gasto de logística, que tem natureza de despesa operacional e, assim, sem previsão de geração de crédito referente ao PIS e a COFINS.

Posto isto, temos que o frete em questão não se insere na categoria de insumo, porque está fora do processo produtivo e não é frete de venda, por ser anterior a ela. Tem natureza de atividade de logística, sem previsão de crédito. Assim, entendo que a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Em vista do acima exposto, **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe provimento**, para

restabelecer a glosa sobre fretes na transferência de produtos acabados até o porto, inclusive para formação de lote de exportação.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator