



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10935.720635/2016-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.967 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	SANTA ROSA AGROINDUSTRIAL LTDA

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

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

O gasto com fretes para formação de lote para exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pela negativa de provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: 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 de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-012.659, de 29 de fevereiro de 2024**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim está ementado, na parte que interessa:

(...) FRETE NA REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE INDUSTRIAL E EXPORTADOR. REMESSA ESSENCIAL. RECEITA IMUNE. CRÉDITO RECONHECIDO.

Sendo a contribuinte exportadora, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada (inciso II art. 3º Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

O frete interno que está incorporado ao preço final da mercadoria exportada, constitui receita de exportação que, por sua vez, está sob a guarda da imunidade (§ 2º, inciso I, art. 149, CF e inciso I dos artigos 5º e 6º, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial do Recurso Voluntário, para reverter às glosas sobre os fretes contratados para o transporte dos insumos adquiridos à alíquota zero e fretes contratados para transporte na transferência de produto inacabado ou puro entre os estabelecimentos da empresa, e frete na remessa para formação de lote de exportação. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues que votou por também reverter as glosas referentes ao frete sobre produto acabado.

### ***Recurso Especial da Fazenda Nacional***

No seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial quanto à aplicação do **artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**, relativo a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos **fretes para formação de lotes destinados à exportação**. Para tanto, indica como paradigma o **Acórdão nº 3301-012.532**.

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF decidiu por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

Sobre a matéria “fretes na remessa para formação de lotes de exportação”, a recorrente argumenta o seguinte:

II.1) Reforma do v. acórdão ora recorrido na parte em que reconheceu o direito ao crédito relativo a frete na remessa para formação de lote de exportação. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EXISTENTE

5. De uma leitura do v. acórdão ora recorrido, temos o seguinte trecho, verbis:

FRETE NA REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE INDUSTRIAL E EXPORTADOR. REMESSA ESSENCIAL. RECEITA IMUNE. CRÉDITO RECONHECIDO.

Sendo a contribuinte exportadora, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada (inciso II art. 3º Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

O frete interno que está incorporado ao preço final da mercadoria exportada, constitui receita de exportação que, por sua vez, está sob a guarda da imunidade (§ 2º, inciso I, art. 149, CF e inciso I dos artigos 5º e 6º, respectivamente, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

6. Como se vê pelo trecho transcrito, entendeu-se de reconhecer o direito ao creditamento relativo às despesas com frete na remessa para formação de lote de exportação.

7. Ao assim entender, há uma DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL entre o citado trecho e o seguinte trecho divergente de PARADIGMA oriundo da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verbis:

FRETES. LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra, somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e 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. (Acórdão n. 3301-012.532, doc. 1)

8. Ora, a divergência jurisprudencial no tocante ao inciso II do artigo 3º das Leis nos. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 é PATENTE, considerando que tanto o trecho do v. acórdão ora recorrido transcrito, bem como o trecho divergente do paradigma tratam do mesmo tema, a saber, a possibilidade de créditos com relação aos fretes para formação de lotes para exportação.

9. Neste contexto, a divergência se dá, quando temos que o trecho do v. acórdão ora recorrido assentou ser devidamente o creditamento. Diferentemente, o trecho divergente do paradigma firmou o posicionamento de que o creditamento é indevido.

O acórdão recorrido apresentou o seguinte entendimento sobre essa matéria:

#### 4.3. Frete na Remessa para Formação de Lotes de Exportação.

Em relação aos serviços de frete nas remessas das mercadorias industrializadas ao porto para formação de lotes a serem exportadas, ao contrário do que foi deduzido pela Autoridade Fiscal e validado pela DRJ de que a despesa não comporta apuração de crédito de PIS e COFINS, porque incorrida em momento posterior à fase industrial e anterior à venda, entendo que no caso em tela a Recorrente assiste razão.

Em sua defesa, a contribuinte argumenta que o frete é essencial para a sua atividade-fim, já que tomado o serviço para que a venda final do produto acabado seja consumado.

Aplicando o teste de subtração (essencialidade ou imprescindibilidade), e demais hipóteses legais contidas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em confronto com o objeto social da contribuinte, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada.

Veja a contribuinte não só industrializa como, também, exporta produtos. Assim, para iniciar a operação de exportação, é fundamental o recebimento das mercadorias no porto ou aeroporto para posterior remessa ao exterior. Sem o serviço de transporte interno (frete), sequer é possível desempenhar tal atividade.

Além disso, o frete uma vez contratado pelo exportador, acaba por incorporar o preço final da mercadoria exportada constituindo, assim, receita decorrente da operação de exportação.

E sobre o valor da venda ao mercado externo, não há norma jurídica aplicável a atrair a incidência das contribuições, isto é, carece de previsão normativa para adequação do fato à norma (hipótese de incidência), pela leitura da Constituição Federal e das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que claramente afastam a exigência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das exportações consumadas, peço vênia para reproduzir:

(...)

À vista disso, mostra-se plenamente viável o cálculo do crédito de PIS e COFINS sobre o serviço de frete interno, seja em razão da essencialidade na consecução de sua atividade de exportação (inciso IX), seja em razão da imunidade da receita, eis que o valor despendido encontra-se incorporado ao

preço final do produto exportado e, de conseguinte, intrinsecamente associado à receita de exportação (§ 2º, inciso I, art. 149).

Reverto, pois, à glosa.

Com efeito, as decisões comparadas divergem na matéria. Enquanto o recorrido reverteu as glosas sobre o frete na remessa para formação de lote de exportação, o paradigma nega o mesmo direito, considerando tratar-se de gastos posteriores à produção e não abrangidos pelo conceito de frete de venda.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para a matéria **Créditos de PIS/Cofins. Fretes na remessa para formação de lotes de exportação**.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, o qual requer que o desprovimento do recursos, considerando a legitimidade dos créditos de PIS/COFINS, considerando que *“frete para a formação de lote de exportação, faz parte do processo produtivo, gerando o direito ao crédito, sendo que o atual entendimento do CARF, considera como uma etapa da venda para o exterior, sendo despesa essencial para que ocorra a operação, configurando insumo da atividade-fim exercida, o que afasta a pretensão do Recurso Especial”*, se mantendo silente em relação aos pressupostos de admissibilidade.

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 de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118, do RICARF, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, uma vez que no Acórdão recorrido e no paradigma confrontado, alega-se a apreciação da mesma situação fática (crédito no âmbito da sistemática do regime não cumulativo das contribuições sobre fretes na remessa para formação de lotes de exportação, com base no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), e a divergência restou bem caracterizada, como se pode observar da própria ementa, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**II – Do mérito:**

A matéria a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, se resume sobre o direito de crédito de PIS e COFINS sobre o custo com frete contratado pela contribuinte para o transporte de mercadorias até o porto, para formação de lote de exportação.

No julgamento da DRJ, restou assentado que *“os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, não se caracterizam como insumos, por serem suportados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços, estando alheio ao dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção; e não se enquadram no conceito de frete na operação de venda, por não corresponder a transporte nas operações de vendas de produtos diretamente ao adquirente/comprador”*.

Já no julgamento do Recurso Voluntário, a glosa foi revertida, no entendimento do Colegiado, conforme exposto na própria ementa do acórdão: *“Sendo a contribuinte exportadora, conclui-se que sem o transporte interno que leva a mercadoria produzida até o porto ou aeroporto, a atividade de exportação não pode ser iniciada (inciso II art. 3º Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003)”*.

A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor (inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Contudo, a simples remessa a estabelecimento para armazenagem, formação de lote, centro de distribuição, ou congênere, é uma etapa que antecede a venda, ainda não estando configurada no processo a efetiva venda da mercadoria. No máximo, seria uma etapa que sucede o processo produtivo e antecede a operação de venda, o que inviabilizaria o crédito seja como insumo seja como operação de venda.

Nesse passo, considerando que as regras da não cumulatividade das contribuições sociais em comento estão afetas à definição infraconstitucional, ao amparo da Lei Maior, os aludidos diplomas normativos restringiram a hipótese de creditamento àqueles bens e serviços utilizados como “insumo”, vale dizer, o elemento intrinsecamente relacionado ao processo de produção de mercadorias ou serviços que tem por objeto a pessoa jurídica, não havendo de se cogitar na interpretação do termo “insumo” de forma ampla, abrangendo quaisquer custos e despesas inerentes à atividade da empresa, sob pena de violação ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Este posicionamento resta assentado por esta CSRF, conforme precedentes citados abaixo:

PROCESSO 15868.001187/2009-82

ACÓRDÃO 9303-016.439 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 24 de janeiro de 2025

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR RECORRENTE FAZENDA NACIONAL INTERESSADO CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS. COFINS. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

SÚMULA CARF 217.

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.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ nº REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Hélcio Lafetá Reis e Tatiana Josefovicz Belisário, que votaram pelo provimento parcial, apenas para restabelecer as glosas relativas ao item “Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa”, como consignado no voto divergente registrado pela Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

PROCESSO 15868.720083/2012-76

ACÓRDÃO 9303-016.725 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 14 de abril de 2025

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

RECORRENTE FAZENDA NACIONAL

INTERESSADO CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ nº REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ nº REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento parcial, exclusivamente para aplicação da Súmula CARF 217.

Dessa forma, deve ser dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

**III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar provimento ao recurso, para restabelecer a glosa sobre os fretes para formação de lote para exportação.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**