



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.902456/2014-22
ACÓRDÃO	9303-016.588 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	I. RIEDI & CIA. LTDA.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

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

Conforme jurisprudência assentada, não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação as despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados destinados à exportação, para a formação de lote. O raciocínio se estende a fretes de transferência de produto acabado a estabelecimento da própria empresa, objeto da Súmula CARF nº 217.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe 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 interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional**, contra o **Acórdão nº 3301-012.753, de 28 de junho de 2023**, (fls.334/343), proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento deste CARF, cuja ementa se transcreve a seguir:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

EDIFICAÇÕES / BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, utilizados nas atividades da empresa, no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, aplica-se somente a máquinas e equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações.

FRETES. OUTRAS SAÍDAS. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com fretes para o transporte de mercadorias não identificadas, denominadas “outras saídas” não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

FRETES. FORMAÇÃO DE LOTE. EXPORTAÇÃO. DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS.

É permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Consta do dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto à tomada de crédito de depreciação de edificações e benfeitorias e de frete não especificado. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre o crédito de **fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para**

depósito fechado ou armazém geral. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ari Vendramini.

Breve síntese do processo

Trata-se de Pedido de Ressarcimento, vinculado a Declaração de Compensação, relativo a créditos de Cofins, vinculado à receita não tributada no mercado interno apurado no 3º trimestre de 2013, deferido parcialmente devido a divergências nos valores das bases de cálculo apuradas relativas ao ativo imobilizado e aos fretes nas operações de venda, conforme fundamentos expostos no Parecer de Auditoria Fiscal nº 018/2016 (fls.166/172).

Relata a auditoria que a legislação que disciplina a apuração de créditos da não cumulatividade autorizou o desconto de créditos calculados em relação às despesas com depreciação de bens do imobilizado. Informa que:

O contribuinte lançou despesas na linha 10 das Fichas 6A e 16A – Apuração dos Créditos de Pis/Pasep e da Cofins – Aquisições no Mercado Interno – Regime Não-Cumulativo – do DACON, que trata dos créditos “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no valor de Aquisição ou de Construção)”.

Para análise desses créditos, foi examinada a EFD Contribuições – Bloco F130, no qual o contribuinte registra as informações sobre os bens do ativo imobilizado geradores de créditos, onde se constata que foi realizada a recuperação acelerada de créditos, nas opções de utilização em 24 e 48 meses.

A permissão para utilização em 48 meses está prevista no art. 3º, § 14, da Lei nº 10.833/2003, e em 24 meses no art. 2º da Lei nº 11.051/2004:

(...)

Dos dispositivos acima depreende-se que a permissão de aproveitamento do crédito nos prazos de 24 e 48 meses só alcança as máquinas e equipamentos, não se estendendo às edificações e benfeitorias.

Por este motivo, foram glosados os créditos relacionados às edificações e benfeitorias (...) e às instalações (...).

Também foram glosados os créditos relativos às máquinas (...) e equipamentos (...), por não estarem ligados à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

A contribuinte é empresa cerealista, nos termos do art. 8º, § 1º, I, da Lei nº 10.925/2004.

Ela apenas recebe e revende bens “*in natura*”, portanto não produz mercadorias (bens destinados à venda) e não faz jus ao aproveitamento desses créditos.

É bem verdade que a empresa possuía, no período de apuração, um pequeno moinho de trigo, no qual fabricava farinha. Entretanto, para este estabelecimento

(CNPJ 77.856.995/0022-46) a empresa vinculou apenas três tipos de bens classificados como máquinas ou instalações: “kit rádio transmissor”, “detector de gases” e “intercomunicador p/ espaço confinado”. Tais bens não são utilizados diretamente na produção, portanto não podem gerar créditos de Pis e Cofins.

Os bens identificados como “outros” também foram glosados (...), por não estarem ligados à produção. Nessa rubrica foram classificados bens como câmeras digitais, telefones e televisores.

Abrindo novo tópico, o Parecer reporta-se à possibilidade de apuração de créditos não cumulativos de PIS e Cofins sobre despesas como fretes nas operações de venda, conforme disposto no art. 3º, IX e §9º, II, art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Assinala a auditoria que a contribuinte apurou créditos com base nessa autorização. Entretanto, continua a autoridade:

18. O contribuinte utilizou-se da permissão acima para considerar como base mensal para créditos regulares o valor dos fretes nas operações de venda. Entretanto, ao se consultarem notas fiscais eletrônicas, constatou-se que algumas se relacionavam a remessa de produtos para fins de formação de lotes de exportação (CFOP 5505), remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5905), remessa para industrialização (CFOP 5924) e saída de mercadoria ou serviço não especificado (CFOP 5949). Por este motivo, foi o contribuinte intimado a discriminar os conhecimentos de transporte que acobertaram todas as operações de frete. Em resposta, a contribuinte apresentou arquivo digital contendo a relação de todos os fretes contratados (fls. 61). Foram glosados os créditos classificados nas rubricas acima destacadas, por se tratarem de transporte intermediário de insumos e/ou de mercadoria acabada e não de despesa com fretes utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias diretamente ao cliente adquirente, pelo que não se enquadram na definição legal de frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003). Importa observar que, tratando-se de benefício tributário ao contribuinte, a legislação que o concede interpreta-se de forma literal (art. 111 do CTN).

Notificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.02/08), contrapondo-se ao despacho decisório, dizendo o que segue:

CRÉDITOS SOBRE BENS DO IMOBILIZADO

- na glosa de créditos sobre o ativo imobilizado a auditoria adota o entendimento exposto na Solução de Consulta nº 183 – Cosit, de 2015, há muito superado pela jurisprudência, qual seja, o de que a atividade exercida pela contribuinte não se enquadra no conceito de atividade industrial, tratando-se de atividade comercial; com base nesse entendimento, foram glosados os créditos aproveitados relativos à depreciação tanto sobre benfeitorias como sobre máquinas e equipamentos e instalações;
- ocorre que a depreciação sobre benfeitorias sempre gera créditos; assim, o que caberia questionar seria a forma de aproveitamento acelerado;

portanto, a inconsistência apontada pela auditoria levaria no máximo à glosa da parcela excedente;

- no entanto, a atividade desempenhada pela recorrente não é comercial como se posiciona a jurisprudência; no mesmo sentido, decisão de primeiro grau foi proferida em favor da inconformada enquadrando sua atividade como industrial [MS nº 5000412-66.2016.4.04.7005/PR]; sendo assim, a discussão acerca da natureza da atividade da inconformada está superada, tornando úteis os créditos correspondentes à matéria;
- tendo em vista a característica industrial de sua atividade, a contribuinte tem direito aos créditos sobre edificações e benfeitorias, utilizados nas atividades da empresa e encargos de depreciação conforme permite o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com a possibilidade da opção pelo desconto em 24 meses nos termos do art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007; da mesma forma, o inciso VI, §14 do art. 3º da mesma Lei nº 10.833, de 2003, autoriza a opção pelo aproveitamento de créditos sobre o custo de aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao imobilizado no prazo de 48 meses;
- além do serviço de padronização que se encaixa na condição de industrialização, a contribuinte também realiza o tratamento de sementes, que é também um processo de industrialização, em que o produto que foi qualificado pra se tornar semente, passa por um processo de melhoramento, recebendo embalagem própria e etiquetagem, alterando a apresentação do produto, inclusive tendo seu código fiscal modificado no processo;

FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA

- a auditoria glosou créditos tomados sobre fretes relativos à remessa de produtos para fins de formação de lotes de exportação (CFOP 5505), remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5905), remessa para industrialização (CFOP 5924) e saída de mercadoria ou serviço não especificado (CFOP 5949); contudo, apesar de não estarem diretamente relacionados a uma nota de venda, os fretes vinculam-se a operação de venda; a operação deve ser vista de forma sistêmica;
- as empresas compradoras adquirem volumes de produtos que em regra a vendedora ou não consegue reunir sozinha no prazo estipulado ou os envia de acordo a uma cadência diferenciada, necessitando que o produto permaneça alguns dias em depósito; a remessa para formação de lote, como o nome diz, é realizada como esse intuito de reunir um volume necessário para a conclusão do negócio, qual seja, a venda para exportação; a própria Receita Federal tem posicionamento que admite a tomada de créditos sobre fretes incorridos na remessa para armazém ou embarque para exportação;

- logo, apesar de a nota não ser uma nota de venda, o que ocorre após a formação do lote é de fato uma venda, e assim o frete utilizado para a formação do lote é ao cabo um frete destinado a venda, o que se demonstra pelos relatórios anexos que elucidam o caminho feito pelo produto;
- assim como na operação de venda destinada à exportação, a remessa para depósito é parte integrante da venda nas atividades das cerealistas; diferente das demais atividades empresariais, a remessa para depósito de cereais, em regra é vinculada a contratos de venda, sem definição de preço no momento da remessa; normalmente são fechados contratos que embora não possibilitem a determinação precisa do valor de venda, garantem uma margem de contribuição mínima, por exemplo, na remessa de milho o destinatário se compromete a pagar o valor da cotação do dia (preço pago ao produtor rural-fornecedor da manifestante) da fixação do preço com adicional de R\$ 3,00;
- veja-se o exemplo:

A cerealista recebe determinada quantidade de milho na data x1 (época de safra), oriundas do produtor rural mediante a operação de compra a fixar (CFOP 1.102 - Compra de Mercadoria). Na sequência providencia a venda do referido produto, muito embora sem definir o preço a ser recebido, encaminhando ao comprador a quantidade física ajustada, momento em que ocorre a concretização do frete, sendo tal operação acobertada por nota fiscal (CFOP 5905 - Remessa para depósito e em alguns casos utilizou-se o CFOP 5949 - Outras Saídas), o valor destacado no referido documento fiscal é simbólico, pois não está vinculado à efetivação financeira (pagamento).

Passado algum tempo, na data (x2), em virtude de opções comerciais das partes, decide-se fixar o valor da venda, o preço será formatado conforme a cotação da commodity na data de x2, nesse momento o cliente (destinatário) devolve simbolicamente a mercadoria, mediante a emissão de documento fiscal (com CFOPs 5906/5907 - Retorno de Mercadoria Remetida Para Depósito ou 5949 - Outras Saídas), ocorrendo a formalização da venda pela cerealista mediante a emissão de nota fiscal (CFOP 5102 ou 6102 - Venda de Mercadorias) de acordo com o preço fixado na data X2, cujo montante corresponde ao valor financeiro da operação.

Por fim, enfatiza-se que a quantidade física encaminhada pela cerealista ao cliente normalmente não corresponde à quantidade contida na nota fiscal de venda, visto que, da remessa para depósito são abatidas as impurezas, umidade e avarias dos cereais, prática corriqueira e usual do seguimento.

- tal operação, a critério das partes, poderia ser operada na modalidade de venda a fixar, com o CFOP específico de venda (5.102/6.102); no entanto uma parcela dos destinatários exige a remessa como "remessa para

depósito"; desta forma, é evidente que a operação de remessa para depósito é parte integrante da operação de venda, visto que não se trata de mera armazenagem para posterior retirada, mas sim, de uma etapa da venda; isso fica evidente nos relatórios juntados, de onde é possível apurar que o volume destinado a armazéns, que posteriormente "retorna" com uma nota de valor simbólico, e ato contínuo é vendido ao comprador, dono do armazém e aí sim, por meio de nota de venda;

- ao fim, nos casos de saída de mercadoria ou serviço não especificado, a venda também foi feita a fixar; entretanto em alguns deles, após a fixação de preço, houve novo frete para um comprador mais a frente no caminho; explicando: a contribuinte enviou o produto até certa altura do caminho, onde manteve este produto até a formação de seu preço, na sequência, após a formação do preço e encontro com o comprador, o produto é ou vendido diretamente ao dono do armazém ou novamente despachado, para os compradores da região, mantendose o mesmo sistema de nota de retorno simbólico, em vistas da impossibilidade momentânea da vendedora formar o preço do produto vendido; desta forma o produto foi enviado em parte a futura compradora, que já o detém e o consome, e em outros casos enviado a compradores próximos, ficando tão somente a fixar o valor devido pela compra;
- sendo assim, a venda já aconteceu, só não está completa em virtude da inexistência de valor do produto; desta forma o frete é de produto destinado a venda, o que também se apura das planilhas anexas;
- concluindo com relação aos fretes, as saídas glosadas, em virtude do retorno simbólico, estão demonstradas nas planilhas anexas à manifestação, onde se vê que o comprador era o depositário dos grãos, ilidindo a impressão que se tem a partir das notas de que a mercadoria foi para o comprador ficando com este em depósito, e depois retornando para a interessada para, aí sim, sair com preço real de venda; o que de fato ocorreu, foi que o produto foi para o comprador como venda a fixar, se manteve lá, e num segundo momento, quando a requerente conseguiu formar o preço da mercadoria, esta foi efetivamente vendida; nas saídas para formação de lote, o argumento é autoexplicativo, como se vê a formação ocorre em etapas e necessita de um tempo de armazenagem até que se angarie o volume necessário;
- e por último a saída de mercadoria ou serviço não especificado, como dito acima, este caso engloba duas formas de frete, ambas terminando efetivamente em uma venda, como se vê das planilhas anexas; contudo aqui, existem dois casos, um em que o produto é comprado pelo próprio detentor do armazém, e outro que o produto é comprado por compradores, próximos ao detentor do armazém;

- como se vê do acima exposto, os produtos transportados por todas as modalidades de frete acima, estão ou serão efetivamente vendidos, ficando desde o momento da entrega até a finalização nos depósitos do comprador ou seus vizinhos, não voltando em hipótese alguma a manifestante.

A lide foi decidida pela 34ª Turma da DRJ de São Paulo/SP, por meio do Acórdão nº 108-011.124, de 16/03/2021 (fls.182/198), que por unanimidade de votos, concluiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade.

Intimada dessa decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.301/331), o qual, inicialmente, informou fato superveniente sobre a natureza de suas atividades econômica e do seu direito de aproveitar crédito presumido do PIS e da Cofins, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, carreando aos autos cópias das decisões do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, às fls. 282/293, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), às fls. 294/307, reconhecendo que suas atividades de beneficiamento (limpeza, secagem, classificação e armazenagem) de produtos *in natura* de origem vegetal enquadram-se no conceito de produção, razão pela qual faz jus ao crédito presumido previsto no art. 8º daquela lei, conforme processo nº 5000412-66.2016.4.04.7005/PR; informou que essa decisão transitou em julgado em 14/02/2019.

No mérito, defendeu o seu direito de descontar créditos sobre:

- depreciações aceleradas das edificações e benfeitorias: segundo seu entendimento, o direito de descontar créditos sobre os custos de edificações e benfeitorias independe do conceito de insumo ou do processo produtivo e está previsto no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e, ainda, que o art. 6º da Lei nº 11.488/2007 dá respaldo expresso aos créditos pela depreciação acelerada; ressaltou que a Lei nº 11.051/2004 não trata de edificações e benfeitorias e sim de máquinas e equipamentos utilizados no processo industrial; e,
- frete nas operações de venda: as despesas com o transporte de mercadoria para formação de lote de exportação e remessa para depósito fechado ou armazém geral, bem como na saída de mercadoria não especificada, classificam-se como despesas de frete na operação de venda e, portanto, dão direito ao desconto de créditos, conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que por maioria de votos, decidiram dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre o crédito de fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral (fls.334/343).

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial (fls.345/356) a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial quanto à aplicação do **artigo 3º, inciso IX, da Lei no. 10.833/2003**, relativo a possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos **frete para formação de lotes destinados à exportação e frete de remessa para depósito fechado ou armazém geral**. Para tanto, indica como paradigma o **acórdão nº 9303-012.621**.

No mérito, a Fazenda Nacional pugna pela reforma da decisão nos seguintes termos:

(...)

13. A leitura do comando restringe o creditamento apenas aos casos em que os fretes vinculem-se a operação de venda e seu ônus tenha recaído sobre o vendedor. Tratando-se de disposição de direito excepcional, sua interpretação deve ser literal. O dispositivo menciona “operação de venda” e portanto não alcança fretes relacionados à logística de distribuição ou de armazenamento prévio de mercadorias ainda que essas etapas sejam imprescindíveis para que a venda se efetive.

14. Note-se que todas as hipóteses relacionadas como alvo da glosa pela fiscalização cuidam de etapas anteriores à própria finalização da venda – ainda que, admita-se, sejam essenciais a ela – que se efetiva com a definição da quantidade ou volume e preço da mercadoria. É o que ocorre com as remessas para formação de lotes para exportação, para depósitos ou armazéns ou para industrialização.

15. Ainda que se cogite que os fretes cujos créditos foram glosados têm relação com operações de venda, como alega a interessada, caberia a ela comprovar, ainda que por amostragem, a relação, por exemplo, entre as remessas para lotes de exportação e as destinadas a depósito fechado ou armazéns com os contratos de venda apresentando documentação com coerência entre datas, volumes e valores. Esses elementos, mesmo que, para fins de argumentação, se admita que os fretes glosados referem-se a operação de venda, não vieram aos autos.

16. Importante anotar, por fim, que os códigos de operação CFOP alvo da glosa fiscal são os empregados pela própria contribuinte na classificação das suas operações de saída. E eles não correspondem a saída para venda que é a hipótese admitida pela legislação para a tomada de créditos sobre fretes. Como já se mencionou, fretes incorridos em remessas prévias à operação de venda por razões operacionais ou de logística de distribuição, ainda que necessários ao auferimento da receita futura pela venda, não dão direito ao creditamento.

17. Também quanto a essas glosas, não procedem as alegações da recorrente.

Cotejados os fatos, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, decidiu por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls.366/369).

Da análise dos pressupostos de admissibilidade se extrai o seguinte:

2 Análise dos pressupostos materiais de admissibilidade

No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

Interpretando o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, a decisão recorrida concluiu que é legalmente permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos por comporem o custo da operação de venda.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-012.621 está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016

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.

Aplainando divergência jurisprudencial a respeito da “possibilidade de crédito de PIS e COFINS incidente sobre o 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”, a 3ª T/CSRF concluiu não haver tal possibilidade 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 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.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, emerge evidente a divergência de interpretação do inc. IX do art. 3º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais.

Enquanto a decisão recorrida defendeu o direito ao creditamento sobre o custo dos fretes pagos para a formação de lotes de exportação de produtos acabado por considerar esse transporte como parte da operação de venda, o paradigma rechaçou-o por entender que a venda ainda não ocorreu.

Divergência jurisprudencial bem caracterizada.

Devidamente cientificada (fl.371), a contribuinte apresentou contrarrazões (fls.376/384), a qual, em suma, repete os mesmos argumentos de mérito postos no Recuso Voluntário.

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 Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023. É o que passa a demonstrar.

Como relatado, o dissenso jurisprudencial submetido ao crivo desta E. Câmara Superior, cinge-se em relação ao **crédito de fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral**. Para tanto, indica como paradigma o **Acórdão nº 9303-012.621**.

No presente caso, a decisão recorrida (voto vencedor), com base no **inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833**, concluiu que é legalmente permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos por comporem o custo da operação de venda

Com a devida vênia e o máximo respeito ao bem relatado voto, fui designado para redigir o voto vencedor desta Turma que, por maioria de votos, discordou em apenas dois pontos com o Ilustre Relator.

Os pontos de discordância referem-se às questões do direito ao desconto de créditos sobre valores de fretes pagos para formação de lotes para exportação e

sobre valores de fretes pagos para remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral.

Como já descrito pelo I. Relator em seu voto :

Conforme demonstrado nos autos e reconhecido pela própria recorrente, os fretes nas operações de venda, em discussão nesta fase recursal, de fato, foram incorridos com o transporte de mercadorias para formação de lote destinado à exportação, com a remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, e com outras saídas, ou seja, com mercadorias não especificadas.

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, inciso IX, prevê o desconto de créditos das contribuições para o PIS e Cofins sobre as despesas incorridas com frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor; já o caso inciso II, desse artigo, admite o crédito sobre frete incidente na compra de bens, quando suportado pelo adquirente.

O dispositivo legal diz expressamente que o desconto de créditos incide sobre o frete na operação de venda dos produtos fabricados/beneficiados. A própria recorrente reconheceu, em seu recurso voluntário (fls. 328) último parágrafo, informa que, na verdade, não se tratava de venda, afirmando literalmente:

Apesar de não estarem relacionados a uma nota de venda no momento da saída do estabelecimento, os produtos foram inequivocamente destinados à venda.

A 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da Cofins não cumulativa, calculados sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

Entendemos que as despesas com frete para formação de lotes de exportação compõem o custo da operação de venda, pois que se caracterizam como despesas aduaneiras, necessárias para que a mercadoria possas cumprir os requisitos para exportação, sendo, desta forma, componente do custo da operação de venda.

Já as despesas com frete para transporte de produtos para depósito fechado ou armazém geral, também é componente do custo com operação de venda, uma vez que a operação de venda é composta por várias fases, sendo que uma delas é justamente o citado transporte, objetivando deixar os produtos em condições de entrega ou distribuição ao consumidor final.

Portanto, é permitido o desconto de crédito da contribuição sobre valores de frete pago no transporte para formação de lotes destinados à exportação e de frete pago no transporte de produtos para depósito fechado ou armazém geral, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por

comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX da Lei nº 10.833/2003.

Em sentido oposto, restou decidido no **Acórdão nº nº 9303-012.621**, indicado como paradigma. Naquela oportunidade, o Colegiado decidiu que os custos 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*”, não daria direito ao crédito de PIS e COFINS, 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**.

Veja-se a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016

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 PISPASEP/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.

Cotejando os arestos paragonados, verifico haver similitude fática entre eles quanto ao reconhecimento do direito de **crédito de fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral**, quanto a interpretação do **art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/2003**.

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 das contribuições sobre o custo com “*fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral*”, com base no art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/2003.

No caso, a fiscalização procedeu à glosa sobre os custos com frete relacionados a remessas de produtos para fins de formação de lotes de exportação (CFOP 5505), remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5905), remessa para industrialização (CFOP 5924) e saída de mercadoria ou serviço não especificado, por se tratarem de transporte intermediário de insumos e/ou de mercadoria acabada e não de despesa com fretes utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias diretamente ao cliente adquirente, pelo que não se enquadram na definição legal de frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003).

Segundo explicações trazidas pela própria recorrida:

Visando o esclarecimento das operações, veja-se o exemplo a seguir:

A cerealista recebe determinada quantidade de milho na data x1 (época de safra) oriundas do produtor rural mediante a operação de compra a fixar (CFOP 1.102 – Compra de Mercadorias). Na sequência providência a venda do referido produto, muito embora sem definir o preço a ser recebido, encaminhando ao comprar a quantidade física ajustada, momento em que ocorre a concretização do frete, sendo tal operação acobertada por nota fiscal (CFOP 5905 – Remessa para depósito e em alguns casos utilizou-se o CFOP 5949 – Outros Saídas), o valor destacado no referido documento fiscal é simbólico, pois não está vinculada a efetivação financeira (pagamento).

Passando algum tempo, na data (x2), em virtude de opções comerciais das partes, decide-se fixar o valor da venda, o preço será formado conforme a cotação da *commodity* na data de x2, nesse momento o cliente (destinatário) devolve simbolicamente a mercadoria, mediante a emissão de documento fiscal (com CFOP's 5906/5907 – Retorno de Mercadoria Remetida Para Depósito ou 5949 – Outros Saídas), ocorrendo a formalização da venda pela cerealista mediante a emissão de nota fiscal (CFOP 5101 ou 6102 – Venda de Mercadoria) de acordo com o preço fixado na data 2x, cujo montante corresponde ao valor financeiro da operação.

Por fim, enfatiza-se que a quantidade contida na nota fiscal de venda, visto que, da remessa para depósito são abatidas as impurezas, umidade e avariais dos cereais, prática corriqueira e usual do seguimento.

Sobre esta questão específica, trago a colação um trecho da decisão proferida pela

DRJ:

Ainda que se cogite que os fretes cujos créditos foram glosados têm relação com operações de venda, como alega a interessada, caberia a ela comprovar, ainda que por amostragem, a relação, por exemplo, entre as remessas para lotes de exportação e as destinadas a depósito fechado ou armazéns com os contratos de venda apresentando documentação com coerência entre datas, volumes e valores. Esses elementos, mesmo que, para fins de argumentação, se admita que os fretes glosados referem-se a operação de venda, não vieram aos autos.

Importante anotar, por fim, que os códigos de operação CFOP alvo da glosa fiscal são os empregados pela própria contribuinte na classificação das suas operações de saída. E eles não correspondem a saída para venda que é a hipótese admitida pela legislação para a tomada de créditos sobre fretes. Como já se mencionou, fretes incorridos em remessas prévias à operação de venda por razões operacionais ou de logística de distribuição, ainda que necessários ao auferimento da receita futura pela venda, não dão direito ao creditamento.

No caso dos autos, a formação de lotes de exportação, é etapa que antecede uma possível (mas, ainda não efetivada) exportação, e não envolve nem compra nem venda, mas mero acúmulo de mercadorias para venda futura (a menos que se demonstre documentalmente o oposto, através de Contratos de Exportação e respectivos Memorandos de Exportação, o que não ocorre no presente processo). Não vemos, assim, como possa se amoldar a situação ao disposto no art. IX do art. 3º da lei de regência, que trata de frete na operação de “venda”, visto que “venda” não houve, nesta operação de transferência para “formação de lotes de exportação”.

Cabe registrar, que esse tema ***“fretes de produtos para formação de lote, destinados à exportação”***, já foi alvo de inúmeras discussões por este Colegiado, que possui entendimento de que não há aparo legal para reconhecimento do crédito, visto *“que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos não constitui uma venda”*, estendendo esse raciocínio aos *“fretes entre estabelecimentos para formação de lotes, destinados a posterior exportação”*. Cito como exemplo o **Acórdão nº 9303-015.666**.

No mesmo sentido, trago à colação o Acórdão n.º 9303-014.970:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

TRANSPORTE DE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS CREDITAMENTO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. ACABADOS ENTRE IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, **ainda que para a formação de lotes de exportação**, não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

Ainda, em relação aos *“fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral”*, é aplicado ao caso a **Súmula CARF n.º 217** que veda o direito a crédito para as contribuições PIS e COFINS no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 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

Portanto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a despesas com *“fretes para formação de lotes destinados à exportação e fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral”*.

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