



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.901481/2018-31
ACÓRDÃO	9303-016.904 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Súmula CARF nº 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.”.

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. FRETES NO SISTEMA DE PARCERIAS.

O frete de mercadorias em produção decorrente do sistema de parceria rural firmado entre cooperativa e seus cooperados equivale à movimentação de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos e constitui insumo nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.635/02 e 10.833/2003.

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESONERADAS.

Súmula CARF nº 188: É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO.

Aplica-se a Súmula CARF nº 217 quando o frete, ainda que para fins específicos de exportação e com destino a recinto alfandegado, ocorrer entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.635/02 e 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

CRÉDITO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. ROYALTIES. UTILIZAÇÃO GENÉTICA.

O pagamento de Royalties em decorrência de melhoramento genético das matrizes e/ou animais para abate mostram-se essenciais ao processo produtivo, na medida em que sua ausência priva de qualidade o produto final obtido e, portanto, deve ser considerado insumo nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.635/02 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, para reverter as glosas sobre: (a) fretes de produtos acabados e (b) fretes para formação de lotes de exportação, ambos realizados entre estabelecimentos do próprio contribuinte; e, quanto à (c) possibilidade de creditamento sobre despesas com fretes de mercadorias desoneradas, apenas para aplicar a limitação prevista na Súmula CARF nº 188, ou seja, para “permitir o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3401-010.673, de 28 de setembro de 2022, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

CONTRIBUIÇÃO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ENTENDIMENTO STJ. RECURSO REPETITIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo contribuinte.

Fatos

Na origem o feito tratou de Pedido de Ressarcimento de Cofins e compensações vinculadas, objeto de Despacho Decisório de controle manual (Relatório Fiscal), que indeferiu parcialmente o crédito postulado, com a consequente não homologação das respectivas compensações.

Manifestação de Inconformidade

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade contestando as glosas realizadas, especialmente em face da abrangência do termo “insumo” utilizado pela legislação de regência.

Acórdão DRJ

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, aplicando o conceito de insumo estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018 e, portanto, revertendo parte das glosas realizadas.

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário o Contribuinte reiterou os mesmos argumentos de direito apresentados em Manifestação de Inconformidade.

Acórdão Recorrido

O acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso, da seguinte forma:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: 1. Serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo; 2. Ao filme stretch, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos; 3. Frete e armazenagem na operação de venda; 4. Frete na formação de lote para exportação; 5. Frete de transferência de produto acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, no sistema de parceria e integração e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas; 6. Fretes na operação de venda demonstrados em planilha e acompanhados de documentos fiscais, ainda que apresentados no curso do processo administrativo; 7. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico; 8. De mercadorias adquiridas (leia-se, transferidas) em trimestres subsequentes e os respectivos fretes, neste caso, o valor do crédito deverá ser apurado nos trimestres das aquisições; 9. Royalties, excetos os pagos a pessoa jurídica no exterior. 10. Encargos de depreciação. 11. bens de pequeno valor (abaixo de 1200); 12. Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas. II – corrigir pela SELIC os créditos reconhecidos, do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo ressarcimento. Vencido no item 2 acima o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), que concedia o crédito em maior amplitude. Vencido no item 5 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que concedia o crédito em menor amplitude. Designado Redator do voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

Embargos de Declaração – Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração aduzindo omissão, requerendo que a Turma julgadora apresentasse “manifestação sobre a **necessidade de diligência** no presente processo, em virtude das particularidades técnicas que envolvem a atividade da contribuinte.”

Os Embargos foram inadmitidos em Despacho.

Recurso Especial – Fazenda Nacional

Em sede de Recurso Especial a Fazenda Nacional busca demonstrar a existência de divergência jurisprudencial quanto aos seguintes itens:

- 1- Fretes de produtos acabados; (Paradigma Acórdão nº: 3302-012.778)
- 2 - Fretes no sistema de parceria e integração; (Paradigmas Acórdãos nºs: 3302-012.778 e 3302-011.359)
- 3- Possibilidade de creditamento sobre despesas com fretes de mercadorias desoneradas; (Paradigmas Acórdãos nºs: 9303-005.154 e 3301-002.298)
- 4 - Possibilidade de creditamento em face despesas com frete para formação de lote para exportação; (Paradigma Acórdão nº: 13403-003.163)
- 5- Direito de crédito relativo aos materiais de embalagem, e seus respectivos fretes; (Paradigma Acórdão nº: 9303-007.845)
- 6- Direito de crédito com “royalties - utilização genética”. (Paradigma Acórdão nº: 9303-007.845)

Despacho de Admissibilidade – Fazenda Nacional

O Recurso Especial foi admitido parcialmente para as seguintes matérias:

- 1 - Fretes de produtos acabados;
- 2 - Fretes no sistema de parceria e integração;
- 3 - Possibilidade de creditamento sobre despesas com fretes de mercadorias desoneradas;
- 4 - Possibilidade de creditamento em face despesas com frete para formação de lote para exportação;
- 5- (i) Direito de crédito relativo aos materiais de embalagem; e
- 6- Direito de crédito com “royalties - utilização genética”.

O item 5 foi subdividido pelo prolator do Despacho de Admissibilidade, que negou seguimento à discussão sobre “(ii) Direito de crédito relativo aos respectivos fretes dos materiais de embalagem”.

Contrarrazões

O Contribuinte apresentou contrarrazões requerendo a manutenção da decisão recorrida, sem se manifestar quanto à admissibilidade.

Recurso Especial – Contribuinte

O Contribuinte apresentou Recurso Especial em face dos pontos em que restou vencido no acórdão da Turma Ordinária, contudo, o apelo foi integralmente inadmitido em Despacho e mantido em Agravo.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

I. Admissibilidade

O Despacho de Admissibilidade examinou de forma exaustiva os critérios regimentais, estando esta Relatora de acordo com as conclusões obtidas

II.1 - Fretes de produtos acabados;

Acórdão Recorrido	Paradigmas
Neste ponto com razão a Recorrente. Embora se trate de fretes em momentos distintos da operação, tenho para mim que via de regra, o frete associado ao processo produtivo é creditável, conforme inúmeros precedentes desta turma. (voto – fl. 17.594) *cita como fundamentação precedentes que mencionam tanto o inciso II (insumo) com inciso IX (frete) para legitimar o direito ao crédito.	3302-012.778 CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência - Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. (ementa) Pois bem. Como cediço, as normas 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. (...) Ou seja, a sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de

	produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (voto)
--	--

Há similitude fática (frete de produto acabado entre estabelecimentos do contribuinte). Destaca-se que o Acórdão Paradigma nº 3302-012.778 é do mesmo contribuinte.

Há identidade de norma aplicada (incisos II e IX dos art.3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Consignou o despacho de admissibilidade:

Do confronto das decisões vergastadas, constata-se divergência jurisprudencial quanto à matéria arguida, visto que ambas as decisões analisando matéria similar e da mesma recorrente deram interpretação divergente à legislação, nesse sentido entendeu o acórdão recorrido, através de precedentes citados que é cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

O acórdão paradigma entendeu que a sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência, Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, uma vez que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, ainda que referidas movimentações de mercadorias atendam a necessidades logísticas ou comerciais, concluído por fim pela inadmissibilidade de tais créditos.

O Recurso Especial deve ser conhecido nesse aspecto.

II.2 - Fretes no sistema de parceria e integração;

Acórdão Recorrido	Paradigmas	
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: (...) 5. Frete de transferência de produto	3302-012.778 Já em relação aos “Fretes sobre Sistema de Parceria” , relativa a remessa de Animal ou de insumo para o estabelecimento produtor, como, por exemplo, ração e	3302-011.359 GASTOS COM O TRANSPORTE DE FRANGOS PARA ABATE CRIADOS NO SISTEMA DE PARCERIA . CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, <u>no sistema de parceria e integração</u> e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas; (dispositivo) Explica que o "frete sobre sistema de Integração - aves/suínos/rações (insumos)" é relativo a transporte de suínos, aves e rações em operações vinculados ao sistema de integração. Informa que os respectivos conhecimentos de fretes estão relacionados no Anexo XVI. (Relatório – fl. 17.577)	matrizes de aves para manejo e a engorda, os fretes relacionados <u>não compõem o custo de aquisição dos parceiros, não dando direito ao creditamento para a Recorrente</u>. Veja, nesta hipótese não há compra, venda ou transferências de insumos entre filiais da empresa, mas a prestação de um serviço de engorda - prestado pelos parceiros – em etapa anterior e totalmente desvinculada do processo produtivo. Assim, mantém-se a glosa em relação aos Fretes sobre Sistema de Parceria. (voto)	<u>IMPOSSIBILIDADE.</u> Ainda que exista uma corrente exegética no sentido de que fretes sobre bens que não foram objeto de tributação sejam aptos a gerar créditos, qual seja a “teoria da autonomia entre os fretes e os bens transportados” ela é expressamente refutada por parte deste Colegiado, e o direito aos créditos sobre os fretes dos “frangos terminados” é indevido por um motivo prévio, qual seja o de que <u>tais aves nunca saíram da esfera de propriedade da Cooperativa, razão pela qual não poderiam ser por ela comprados, operação que também não se subsume ao conceito de “entrega”</u>, entendimento este consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais. (ementa)
--	--	--

Há similitude fática (frete no sistema de parceria e integração). Destaca-se que o Acórdão Paradigma nº 3302-012.778 é do mesmo contribuinte.

Há identidade de norma aplicada. Embora o acórdão seja sucinto na fundamentação, há clareza acerca do direito que foi reconhecido pelo acórdão recorrido e negado pelos paradigmas.

Conforme despacho de admissibilidade:

Verifica-se que entendeu o acórdão recorrido que o frete associado ao processo produtivo é creditável, nesse sentido entendeu que gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

O primeiro acórdão paradigma, também analisando o frete utilizado no sistema de parceria (integração), precisamente em relação aos fretes sobre compras de suínos para abate, entendeu através de precedente citado que fretes nas aquisições de insumos de fornecedores, trata-se de um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial, destacando que o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito.

Em que pese existam singularidades na apreciação da matéria pelo primeiro acórdão paradigma, verifica-se que o cerne da divergência reside na possibilidade ou não de crédito das contribuições no sistema de parceria (integração), nesse sentido entende-se caracterizada a divergência, visto que referidas decisões dissentiram quanto à natureza do dispêndio analisado.

Quanto ao segundo paradigma:

Sendo despiciendo repisar as considerações já efetuadas quanto ao acórdão recorrido na análise da matéria, cotejando as decisões contrapostas, constata-se ao menos preliminarmente divergência quanto ao segundo acórdão paradigma, visto que o mérito da discussão quanto à referida glosa perpassa o conceito de insumo, nos termos da legislação de regência das contribuições no regime não cumulativo e do conceito firmado pela decisão do e. STJ (Resp 1.221.170/PR), em face da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, matérias que fogem ao escopo do presente exame, cabendo à análise soberana do colegiado.

O Recurso Especial deve ser conhecido nesse tópico.

II.3 - Possibilidade de creditamento sobre despesas com fretes de mercadorias desoneradas;

Acórdão Recorrido	9303-005.154	3301-002.298
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - <u>reverter a glosa sobre:</u> (...) 5. Frete de transferência de produto acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, no sistema de parceria e integração <u>e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas;</u> COFINS. CRÉDITO. FRETES DE AQUISIÇÃO E REVENDA DE INSUMOS E PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de	PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. <u>Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados</u> pelas contribuições ao PIS e a Cofins. (ementa) Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o	CUSTOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES. FRETES. PRODUTOS DESONERADOS. <u>Os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos</u> passíveis de desconto/ressarcimento. (ementa) Assim, passemos a análise de cada uma das rubricas cujos valores foram glosados: (...) 9) fretes sobre aquisições de bens para revenda, desonerados da contribuição; estes custos compõem o custo das mercadorias vendidas e, portanto, gerariam créditos,

Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de aquisição e revenda de insumos e produtos adquiridos com alíquota zero das contribuições, eis que essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte. É de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, de forma que não pode a fiscalização restringir o escopo do direito para além da previsão normativa expressa. (ementa transcrita na fundamentação do voto, fl. 17.596)	aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade. (...) Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.” (voto)	contudo, no presente caso, como se trata de insumos desonerados da contribuição, não geram créditos; (...)” (voto)
--	---	--

Há similitude fática (frete na aquisição de insumo não onerado).

Há identidade de norma aplicada. Embora o acórdão seja sucinto na fundamentação, há clareza acerca do direito que foi reconhecido pelo acórdão recorrido e negado pelos paradigmas.

Como consigna o despacho de admissibilidade:

Das decisões confrontadas, estando plasmada a similitude fática pela análise de dispêndio semelhante, constata-se que entendeu o acórdão recorrido através de precedente citado que o frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

Já o primeiro acórdão paradigma em situação fática similar entendeu que embora o contribuinte adquira insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretenda creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos, não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Sendo válidas as considerações já efetuadas com relação ao exame do primeiro acórdão paradigma, também com relação ao segundo acórdão paradigma constata-se divergência jurisprudencial, visto que referido colegiado analisou semelhante dispêndio decidindo que os fretes incidentes nas aquisições de

produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento.

Embora a matéria seja hoje sumulada no âmbito deste CARF em sentido contrário ao pretendido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme precedentes desta Turma se faz necessário o conhecimento do apelo especial para que se faça o perfeito enquadramento aos termos do verbete aprovado:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, **desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.**

O Recurso Especial deve ser conhecido nesse tópico.

II.4 - Possibilidade de creditamento em face despesas com frete para formação de lote para exportação;

Acórdão Recorrido	3403-003.163
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: (...) 4. Frete na formação de lote para exportação; (dispositivo) Relativamente aos "<u>Fretes para Formação de Lotes de Exportação</u>", esclarece que a glosa dos créditos é indevida, uma vez que <u>tais fretes constituem despesas na operação de venda</u> e, portanto, ensejam direito a crédito consoante previsão legal contida no <u>art. 3º, inciso IX</u>, da Lei n.º 10.833/2003. (Relatório, fl. 17.577) COFINS. PIS. FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE. POSSIBILIDADE. Ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta	CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. <u>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</u>, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição. (ementa)

(inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável - além de ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.

(ementa transcrita na fundamentação do voto – fl. 17.597)

Há similitude fática (frete na formação de lote para a exportação).

Há identidade de norma aplicada (art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/2003). Embora o acórdão seja sucinto na fundamentação, há clareza acerca do direito que foi reconhecido pelo acórdão recorrido e negado pelos paradigmas.

Consignou o despacho de admissibilidade:

Das decisões confrontadas constata-se divergência jurisprudencial, visto que divergiram referidas decisões na interpretação quanto ao mesmo dispêndio, nesse sentido entendeu o acórdão recorrido que ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado para formação de lote de exportação a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro, concluindo que o transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.

Já o acórdão paradigma decidiu que 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.

O Recurso Especial deve ser conhecido nesse aspecto.

II.5 - (i) Direito de crédito relativo aos materiais de embalagem; e

Acórdão Recorrido	9303-007.845
A fiscalização glosou créditos relativos aos gastos com diversos bens, sob o argumento que <u>se trata de embalagens para o transporte de mercadorias e não de apresentação do produto</u> , que gera direito	COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do

ao crédito. Argumenta que essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, <u>não têm o objetivo de motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los</u> em razão dos materiais e acabamentos empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação: (...) Quanto a este ponto, com razão a Recorrente. A própria fiscalização admite se tratar de item essencial à garantia da integridade do produto: (...) Em casos como esses, a exemplo do acórdão n. 3401-010.022, julgado por unanimidade, temos adotado o entendimento de <i>que O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.</i> (Fl. 17.600 e Fl. 17.601)	gasto para a produção do bem ou serviço vendido. No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, <u>não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto</u> e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte. (ementa)
---	---

Há similitude fática (material de embalagem). Destaca-se que o Acórdão Paradigma nº 9303-007.845 é do mesmo contribuinte, embora com períodos de apuração bastante distantes.

Há identidade de norma aplicada (incisos II do art.3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Consignou o despacho de admissibilidade:

Entendeu o acórdão recorrido, nos termos do voto vencedor, após colacionar excertos do precedente citado que está pacificado na referida Turma a possibilidade de concessão de crédito para as embalagens desde que estas se mostrem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, o que deve ser analisado de acordo com o processo produtivo.

Por sua vez entendeu o acórdão paradigma quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, que referidas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos.

Das decisões vergastadas, constata-se ao menos preliminarmente divergência interpretativa visto que o mérito da discussão quanto às referidas glosas perpassa o conceito de insumo adotado pela Turma, bem como a relevância/essencialidade

deste ante o processo produtivo da Recorrente, notadamente quanto à natureza do dispêndio (material de embalagem), matérias que fogem ao escopo do presente exame, cabendo à análise soberana do colegiado.

Em atenção à observação final do despacho de admissibilidade, entendo que ambos os acórdãos – do mesmo contribuinte - enfrentaram a questão sob a ótica da necessidade / utilidade que deve estar presente na identificação dos insumos empregados no processo produtivo.

Ademais, consta no relatório do acórdão recorrido a glosa a título de "Material de Embalagem e Etiquetas" e que foram glosados pela Fiscalização "sob o argumento que se trata de embalagens para o transporte de mercadorias e não de apresentação do produto, que gera direito ao crédito".

No acórdão paradigma, é relatado que foram tidos pela Fiscalização como "bens e serviços não enquadráveis como insumos" o item "material de embalagem e etiquetas" e que o Acórdão em Recurso Voluntário excluiu a glosa do crédito relativo a "[3] embalagens que não se incorporam ao produto (caixas de papelão)", valendo-se, em fundamentação, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, segundo o qual "não podem ser considerados insumos e gastos e com (...) embalagens para transporte de mercadorias acabadas".

Ou seja, em ambos se verifica tratar de materiais de embalagem utilizados no transporte e não material de apresentação.

Recurso Especial deve ser conhecido nesse aspecto.

II.6 - Direito de crédito com "royalties - utilização genética".

Acórdão Recorrido	3302-012.778
A decisão recorrida manteve a glosa do crédito apenas em relação aos Serviços -Royalties – Material Genética e sobre Serviços de Saúde – Exames e Consultas Médicas dos Colaboradores que Atuam nos Processos Produtivos (...) Diferentemente do que quer fazer parecer o acórdão recorrido, não há uma vedação genérica, devendo ser analisada sua essencialidade ou relevância ao processo produtivo, por meio do processo de abstração. Nesse sentido o acórdão n. 9303-010.248: (...) Ainda que referido acórdão tenha tratado de	CRÉDITO. CUSTOS COM ROYALTIES. DESCABIMENTO. Não cabe a tomada de crédito em relação aos custos com royalties pagos a tecnologia utilizada para a mera aceleração no crescimento, por não atendimento aos critérios da essencialidade e relevância. (ementa) No que diz respeito ao capítulo "Custos com royalties", entendeu o relator que estaria caracterizado como despesa na aquisição de insumo o pagamento a uma tecnologia utilizada para acelerar o crescimento dos animais, em suma, acelerar o processo produtivo da recorrente.

hipótese de remessa para o exterior, não vejo razão pela qual seu racional subjacente não seja também aplicável ao caso ora analisado, salvo no caso dos royalties de pagamentos para o exterior por expressa vedação legal.

Assim, voto dou provimento em relação a este ponto com a ressalva dos royalties referentes a pagamentos para o exterior.

(fl. 17.612 e 17.613)

(destaques originais).

Prevaleceu o entendimento que uma tecnologia adquirida para acelerar o crescimento dos animais não atende ao critério da essencialidade, na forma como estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, no sentido de que para ser considerado insumo um bem deve constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo”, cuja subtração importe na impossibilidade de produção do produto ao qual foi aplicado. No caso, entendeu-se que a mera aceleração do crescimento não preenche os requisitos da essencialidade. De mesmo modo não foi atendido o critério da relevância, que permite considerar insumo o bem que, embora não indispensável, “integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, seja por imposição legal, que obriga a sua utilização.

Em suma, não se pode tratar como insumo todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da pessoa jurídica, mas aqueles que sejam essenciais ou relevantes para o processo produtivo, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

(voto)

Há similitude fática (royalties). Destaca-se que o Acórdão Paradigma nº 3302-012.778 é do mesmo contribuinte.

Há identidade de norma aplicada (inciso II dos art.3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Consignou o despacho de admissibilidade:

Com relação à matéria destacou o acórdão recorrido que a decisão de piso manteve a glosa do crédito apenas em relação aos Serviços -Royalties – Material Genética e sobre Serviços de Saúde – Exames e Consultas Médicas dos Colaboradores que Atuam nos Processos Produtivos.

Ressalta referido acórdão que diferentemente do que quer fazer parecer o acórdão de primeira instância, não há uma vedação genérica, devendo ser analisada sua essencialidade ou relevância ao processo produtivo, por meio do processo de abstração.

Nesse sentido, entendeu referida decisão, através do acórdão nº 9303-010.248, citado como precedente, que os royalties tratados como transferência de tecnologia - know-how devem ser considerados como bens móveis nos termos do artigo 83 do Código Civil e, consequentemente, enquadrados como "bens" nos

termos do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e geram crédito da contribuição nos casos em que for comprovado o pagamento da COFINS importação, na sua remessa ao exterior.

Por fim ressalta o acórdão recorrido que embora tenha o precedente tratado de hipótese de remessa para o exterior, não há razão pela qual seu racional subjacente não seja também aplicável ao caso ora analisado, salvo no caso dos royalties de pagamentos para o exterior por expressa vedação legal.

Em outro viés interpretativo quanto à referida matéria, decidiu o acórdão paradigma que não cabe a tomada de crédito em relação aos custos com royalties pagos a tecnologia utilizada para a mera aceleração no crescimento, por não atendimento aos critérios da essencialidade e relevância.

Das decisões contrapostas, ao menos preliminarmente se verifica divergência jurisprudencial, uma vez que o mérito da discussão quanto à referida glosa perpassa o conceito de insumo adotado pela Turma, bem como a relevância/essencialidade deste ante o processo produtivo da Recorrente, estando o cerne da divergência interpretativa entre os dois acórdãos, no que toca à relevância/essencialidade do referido dispêndio em relação ao processo produtivo da Recorrente.

Destaco que no acórdão paradigma o contrato de royalties foi apresentado com a seguinte descrição trazida pelo mesmo Contribuinte:

De igual modo, não subsiste a glosa do crédito sobre gastos com “royalties – utilização genética” sob a justificativa de tais gastos também não se enquadram no conceito de insumos.

Nesse ponto, cumpre esclarecer que a recorrente para obter a matéria prima dos frigoríficos, no caso, os suínos vivos para abate, desenvolve atividade de criação de suínos de genética avançada. Para tanto, possui granjas de matrizes, destinadas à produção de animais para reprodução (fêmeas e machos).

Esses animais são enviados aos produtores integrados, e se destinam à produção de leitões. Esses leitões são recriados e engordados, constituindo-se na principal matéria prima dos frigoríficos.

Ocorre que para utilizar a genética avançada desenvolvida por empresas do ramo, a recorrente paga royalties. No caso dos autos (relatório Anexo XXIII, fls. 2.387 a 2.395), a recorrente pagou royalties para as empresas Agrocere PIC Matrizes de Suínos Ltda, Embrapa e Genetiporc do Brasil Ltda.

Trata-se, portanto, de bens essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica desempenha pelo contribuinte, de modo que tais gastos se amoldam perfeitamente ao conceito de insumos, consoante definição do Egrégio STJ, ensejando direito a crédito de PIS/Pasep e de Cofins.

O acórdão recorrido, como dito, chama de “Serviços -Royalties – Material Genética”, o que é descrito pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário da seguinte forma:

f.1) Royalties – Utilização de Genética:

Recorde-se que a recorrente, dentre outros, se dedica ao ramo de abate e industrialização de suínos e aves.

Para a obtenção da matéria-prima utilizada nos frigoríficos (suínos e aves para abate), se dedica, também, à criação de suínos e aves, cuja atividade é desenvolvida em parceria com os produtores rurais, associados a suas cooperativas filiadas (cooperativas singulares).

Por esse sistema de criação, a cooperativa fornece ao cooperado os leitões e os pintos de um dia. E para a obtenção dos leitões e pintos de um dia, possui granjas de matrizes de avançado padrão genético. Pela utilização da genética avançada, a recorrente paga Royalties aos detentores das tecnologias, no caso, para as empresas Agrocere PIC, Geneticporc e Embrapa, etc.

Portanto, os gastos com o pagamento de Royalties são necessários e diretamente ligados à manutenção da atividade produtiva desenvolvida pela recorrente.

A imprescindibilidade ou a importância dos gastos com Royalties pagos pela utilização de genética avançada é indiscutível, posto que é simplesmente impensável a criação de suínos e aves sem a utilização de tecnologias avançadas, desenvolvidas por poucas empresas especializadas nesse ramo no mundo.

Logo, em se tratando de processos do mesmo contribuinte, é de se concluir que os acórdãos recorrido e paradigma debruçaram-se sobre a essencialidade ou não do mesmo contrato para a mesma atividade produtiva, obtendo, contudo, conclusões opostas.

O Recurso Especial deve ser conhecido nesse aspecto.

II. Mérito

Inicialmente é preciso esclarecer que o acórdão recorrido analisou todas as glosas relativas a despesas de frete de forma conjunta:

Fretes Relativos a Transferência entre Estabelecimentos da Cooperativa de Produtos Acabados, Fretes sobre Aquisições de Produtos Não Sujeitos aos Pagamento das Contribuições, Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção, Fretes para Formação de Lotes de Exportação; Fretes sobre Envio/Recebimento de Cooperados; Fretes sobre Aquisição de Embalagens, Bens não Enquadrados Como Insumo e Bens de Uso e Consumo; Fretes sobre Remessa e Retorno para Industrialização por Encomenda; Fretes sobre Remessas para Armazenagem:

A fiscalização glosou os créditos de fretes por entender que “não há previsão legal para apropriação de crédito em relação a fretes para transferência de matérias-primas ou de produtos em elaboração e/ou acabados, entre estabelecimentos da própria empresa, remessas e retornos em operações de industrialização por

encomenda, em devoluções de vendas ou de compras, em aquisição ou transferência de imobilizado, material de uso/consumo, consertos/reparos e outros. Os referidos fretes são despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo, por falta de expressa previsão legal”.

No mesmo sentido o acórdão recorrido:

(...)

Neste ponto com razão a Recorrente. Embora se trate de fretes em momentos distintos da operação, tenho para mim que via de regra, o frete associado ao processo produtivo é creditável, conforme inúmeros precedentes desta turma. Vejamos:

(...)*

Assim, entendo deva ser dado provimento em relação a este ponto.

*nesse ponto, transcreve diversos precedentes do CARF acerca de distintas modalidades de frete

A Procuradoria da Fazenda Nacional, ao discorrer sobre a admissibilidade do Recurso Especial, distingue determinadas operações de frete, embora, nas razões recursais propriamente ditas, tenha também apresentado um arrazoado genérico.

II.1 - Fretes de produtos acabados;

Os fretes de produto acabado questionado pela PGFN diz respeito ao frete realizado entre estabelecimentos do mesmo contribuintes “Frete de transferência de produto acabado”, compreendidos como essencial e relevante ao processo produtivo da Contribuinte.

A pretensão fazendária é acolhida pela Súmula CARF nº 217, de aplicação obrigatória por esta Conselheira:

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.

Logo, deve ser acolhido o Recurso Especial nesse tópico para a manutenção das glosas relativas às despesas com “Frete de transferência de produto acabado”.

II.2 - Fretes no sistema de parceria e integração;

O Recurso Especial, como dito, ataca, de forma genérica, o reconhecimento do direito creditório sobre qualquer espécie de frete diverso do frete de venda com fundamento no conceito restritivo de insumo para a legislação do PIS e da COFINS, defendendo a aplicação da interpretação literal da norma.

Dos acórdãos utilizados como paradigma, extraem-se os seguintes fundamentos pela manutenção das glosas:

Já em relação aos **“Fretes sobre Sistema de Parceria”**, relativa a remessa de Animal ou de insumo para o estabelecimento produtor, como, por exemplo, ração e matrizes de aves para manejo e a engorda, **os fretes relacionados não compõem o custo de aquisição dos parceiros**, não dando direito ao creditamento para a Recorrente. Veja, **nesta hipótese não há compra, venda ou transferências de insumos entre filiais da empresa**, mas a prestação de um serviço de engorda - prestado pelos parceiros - em etapa anterior e totalmente desvinculada do processo produtivo. Assim, mantém-se a glosa em relação aos Fretes sobre Sistema de Parceria.

(Acórdão nº 3302-012.778)

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. **CONTRATOS DE PARCERIA**. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO CABE DIREITO.

A simples engorda de animais, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não concede o direito ao crédito presumido da atividade agroindustrial, uma vez que **não se constitui em aquisição de bens**, conforme exigido pela legislação, **mas, sim, em prestação de serviço**. (Acórdão unânime n. 9303-008.069 proferido em 20.02.2019.)

Partindo-se desta premissa é de se concordar com o Acórdão atacado no sentido **de que não há frete na aquisição de mercadorias eis que não se pode adquirir o que é seu, no caso da Cooperativa Recorrente**, que foi confiado a terceiros para que prestassem um serviço.

Não sendo frete de aquisição, por ser bem próprio enviado para prestação de serviços, trata-se de uma movimentação de produtos semi elaborados para uma etapa do processo produtivo, como também apontou a decisão atacada e já transcrita.

A citada decisão negou a concessão de créditos sobre o frete como “movimentação de insumos” sob o argumento de que “não se considera que tais serviços de fretes foram utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, já que não estão vinculados diretamente nem a mercadorias adquiridas nem a operações de venda. Correto, portanto, o procedimento fiscal.”

Neste momento cumpre destacar que em se tratando de processo administrativo por meio do qual a contribuinte busca o exercício de um direito, a ele cumpre

trazer aos autos todos os elementos necessários à comprovação da liquidez e certeza deste direito pleiteado, sob risco de indeferimento. No caso concreto a Recorrente teceu seus argumentos e alegações no sentido de que o seu crédito decorreria do frete de aquisições de matérias primas, no caso frangos terminados, o que factualmente não se comprovou, pelas razões já expostas.

Também não se comprovou que a despesa com o transporte dos “frangos terminados” trata-se de movimentação de produtos semi-elaborados.

Sintética e conclusivamente, a Recorrente pleiteia a apuração de créditos sobre o valor pago a título de fretes pelo transporte dos frangos engordados pelos cooperados, sob o entendimento de que os frangos seriam “matérias primas” para a sua produção. Ainda que exista uma corrente exegética no sentido de que fretes sobre bens que não foram objeto de tributação sejam aptos a gerar créditos, qual seja a “teoria da autonomia entre os fretes e os bens transportados” ela é expressamente refutada por parte deste Colegiado, e o direito aos créditos sobre os fretes dos “frangos terminados” é indevido por um motivo prévio, qual seja o de que tais aves nunca saíram da esfera de propriedade da Cooperativa, razão pela qual não poderiam ser por ela comprados, cuja operação também não se subsume ao conceito de “entrega”, entendimento este consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

(Acórdão nº 3302-011.359)

A Contribuinte esclarece nos autos que é uma sociedade cooperativa e que “para obter a matéria-prima utilizada nos frigoríficos, adota o sistema de criação integrada (parceria) com as suas cooperativas filiadas e estas com os produtores rurais associados”.

Especificamente quanto ao frete incorrido nessas atividades:

Explica que o **"frete sobre sistema de Integração - aves/suínos/rações (insumos)"** é relativo **a transporte de suínos, aves e rações em operações vinculados ao sistema de integração**. Informa que os respectivos conhecimentos de fretes estão relacionados no Anexo XVI. Explica o sistema de parceria e que a criação de suínos e aves nesse sistema demanda grande volume de serviços de transporte nas suas diversas etapas.

Esclarece que os **"frete sobre parcerias aves"** são **transporte de pintinhos que se dá entre seus incubatórios e as propriedades rurais dos produtores cooperados**, para criação em sistema de parceria. Explica como contabiliza tais gastos e conclui que tais fretes são custos do frigorífico, caracterizando insumo de produção.

Discorre sobre os **"fretes sobre parcerias suínos"**, que se referem **a transporte de "leitões creche", "leitões para terminação" e "suínos para abate"**. Informa que concluído o **processo de engorda** dos suínos, estes são **enviados às unidades industriais para o abate**. Entende que o frete é parte integrante do custo de produção dos suínos e que, assim, são insumos de seu processo produtivo.

Relata que a fiscalização também glosou gastos com fretes relativos a **transporte das rações** utilizadas na alimentação das aves e suínos, alojados nas granjas dos cooperados integrados, os quais são posteriormente remetidos para abate nas unidades industriais, constituindo-se na principal matéria-prima dos frigoríficos. Explica o processo de contabilização de tais gastos, demonstrando que eles são identificados como custos de produção, atendendo ao conceito de insumo.

Narra que a autoridade fiscal também glosou fretes relativos a transporte de aves e suínos vivos para abate, os quais constituem insumo indispensável que integra o custo do bem transportado.

O acórdão recorrido foi sucinto:

Neste ponto com razão a Recorrente. Embora se trate de fretes em momentos distintos da operação, tenho para mim que via de regra, o frete associado ao processo produtivo é creditável, conforme inúmeros precedentes desta turma

Com efeito, não se trata, na hipótese, de um frete sobre a aquisição de insumos, posto que no contrato de parceria firmado entre cooperativa e cooperados, sequer há uma operação mercantil, de compra e venda. Como consignado no Acórdão Paradigma nº 3302-011.359, tomado como razões recursais, trata-se de uma prestação de serviço consistente na chamada movimentação de produtos em elaboração dentre as diversas etapas da produção de bens.

Trata-se, sem dúvidas, de um serviço apropriado pelo Contribuinte na condição de insumo, essencial para o processo de “produção” dos animais preparados para abate, processamento e comercialização.

Vale salientar que não se verifica, aqui, a figura do transporte entre estabelecimentos do contribuinte, posto que a relação subjacente é firmada entre cooperativa e seus cooperados. Nada obstante, consoante arcabouço normativo e doutrinário, a cooperativa age na condição de “longa manus” dos seus cooperados. Ou seja, as cooperativas agem como extensões das atividades dos seus cooperados, devendo, portanto, estas atividades de parceria serem entendidas de forma una, similar àquelas praticadas por determinada empresa comercial entre seus mais diversos estabelecimentos.

Nesse sentido o Acórdão nº 3102-002.795, proferido em processo do mesmo contribuinte:

(...)

FRETE. SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO) - AVES, SUÍNOS, RAÇÕES. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

O custo dos fretes incorridos com o sistema de parceria (integração) para a produção de aves e suínos utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda dá direito ao desconto de créditos.

(...)

(Acórdão nº 3102-002.795, julgado em 17/12/2024)

No voto:

Parcerias sobre aves, suínos, rações, entre outros

Conforme explicado pela recorrente, a atividade de parceria se constitui em um sistema integrado de produção de animais para abate e processamento/industrialização, a indústria frigorífica fornece os animais para os produtores rurais fazerem a criação/terminação.

Todos os custos de produção dos animais, tais como dos animais para terminação, da ração e dos medicamentos veterinários, do transporte de entrega dos animais e das coletas para o abate são bancados pela indústria frigorífica. Os produtores rurais são responsáveis apenas pelos serviços de criação pelos quais são remunerados.

No caso em apreço, a recorrente, fornece os pintinhos e leitões para a criação e engorda dos frangos e suínos pelos seus cooperados (pessoas físicas/jurídicas), arcando com os custos de transporte para entrega dos animais aos produtores, da ração para os animais e demais insumos, bem como de suas coletas para o abate.

As aves e suínos constituem, portanto, a matéria-prima básica da produção dos bens destinados à venda, produzidos pela recorrente.

Por consequência, **os custos com fretes incorridos com o sistema integrado compõem o custo da matéria-prima** e dão direito ao crédito integral das contribuições, ainda que o produto transportado esteja sujeito à alíquota zero. Isenção, suspensão, monofasia ou crédito presumido, como se verá mais adiante.

Deve ser revertida a glosa, portanto.

Ademais, a própria RFB, por meio da Instrução Normativa nº 2.121/22 reconhece a natureza de insumo da operação em exame:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Pelo exposto, nego provimento a este tópico recursal.

II.3 - Possibilidade de creditamento sobre despesas com fretes de mercadorias desoneradas;

A insurgência posta pela PGFN se encontra superada por meio da Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Na hipótese dos autos, não se pode extrair, com precisão, se os fretes apropriados pela Contribuinte preenchem as condições exigidas pela Súmula, razão pela qual deve-se dar provimento parcial nesse tópico.

II.4 - Possibilidade de creditamento em face despesas com frete para formação de lote para exportação;

Na hipótese dos autos foi reconhecido o direito ao crédito sobre “4. Frete na formação de lote para exportação;”, podendo-se extrair que tais fretes estavam compreendidos entre os “Fretes entre estabelecimentos da empresa”.

No entendimento desta Relatora, a comprovação existente nos autos de que os “Fretes para Formação de Lotes de Exportação” efetivamente corresponderam a despesas na operação de venda, posto que apresentada “relação dos conhecimentos de fretes, em relação aos quais houve a glosa dos créditos, bem assim cópia do conhecimento de frete, da nota fiscal relativa à mercadoria transportada, a nota fiscal de exportação vinculada à remessa e o razão contábil que consigna o registro desses documentos”, bem como o fato de que tais remessas foram destinadas a recinto alfandegado do próprio contribuinte com a emissão de documentos fiscais de transferência foram emitidas com a natureza de “**REMESSA DE PROD. DO ESTAB. COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTACAO**” e foram seguidas das Notas Fiscais de Exportação, seria suficiente para o devido enquadramento de tais despesas no inciso IX dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nada obstante, dada a disposição regimental constante do art. 85, VI do RICARF/2023¹, forçosa se faz a aplicação da Súmula CARF nº 217, uma vez que se trata de frete realizado entre estabelecimentos do próprio contribuinte:

“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.”

Assim, dou provimento ao Recurso Especial nesse tópico.

II.5 - Direito de crédito relativo aos materiais de embalagem;

Discute-se nos presentes autos a glosa de créditos sobre materiais de embalagem utilizados no transporte de mercadorias:

2. Ao filme stretch, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente

Destaco que embora o acórdão recorrido tenha reconhecido o direito ao crédito sobre o respectivo frete e esta matéria tenha sido, também, objeto do recurso fazendário, esta discussão não foi admitida em sede de despacho de admissibilidade.

Com fundamento no acórdão paradigma nº 9303-007.845, A Fazenda nacional alega que não podem ser considerados insumos as embalagens de transporte, já que não são incorporadas ao produto no processo de industrialização e são utilizadas após a finalização do processo produtivo.

Tal entendimento, contudo, destoaria do posicionamento já consolidado desta Turma julgadora:

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

(Acórdão nº 9303-016.609, 14 de março de 2025, Rel. Semíramis de Oliveira Duro)

¹ Da perda de mandato

Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...)

VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. INSUMOS. CRÉDITOS. REQUISITOS. POSSIBILIDADE.

Consideram-se insumos, para efeito de crédito referente à COFINS não cumulativa, as embalagens para transporte, quando necessárias à preservação da integridade e da qualidade dos produtos, internamente ou até a entrega ao adquirente.

(...)

(Acórdão nº 9303-015.897, 10 de setembro de 2024, Rel. Rosaldo Trevisan)

Desse modo, nego provimento ao Recurso Especial nesse tópico.

II.6 - Direito de crédito com “royalties - utilização genética”.

Nos presentes autos foi glosado, a título de serviços apropriados como insumo, despesas incorridas com “**royalties – material genético**”.

Inicialmente cumpre delimitar a natureza da referida despesa, nos termos em que expostos pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário:

f.1) Royalties – Utilização de Genética:

Recorde-se que a recorrente, dentre outros, se dedica ao ramo de abate e industrialização de suínos e aves.

Para a obtenção da matéria-prima utilizada nos frigoríficos (suínos e aves para abate), se dedica, também, à criação de suínos e aves, cuja atividade é desenvolvida em parceria com os produtores rurais, associados a suas cooperativas filiadas (cooperativas singulares).

Por esse sistema de criação, a cooperativa fornece ao cooperado os leitões e os pintos de um dia. E para a obtenção dos leitões e pintos de um dia, possui granjas de matrizes de avançado padrão genético. Pela utilização da genética avançada, a recorrente paga Royalties aos detentores das tecnologias, no caso, para as empresas Agrocere PIC, Geneticporc e Embrapa, etc.

Portanto, os gastos com o pagamento de Royalties são necessários e diretamente ligados à manutenção da atividade produtiva desenvolvida pela recorrente.

A imprescindibilidade ou a importância dos gastos com Royalties pagos pela utilização de genética avançada é indiscutível, posto que é simplesmente impensável a criação de suínos e aves sem a utilização de tecnologias avançadas, desenvolvidas por poucas empresas especializadas nesse ramo no mundo.

(...)

De fato, a subtração desse item do processo produtivo (tecnologia para criação de suínos e aves) implicaria na impossibilidade de realização da atividade

desenvolvida pela recorrente, por falta de matéria prima de qualidade, o que demonstra a sua essencialidade e imprescindibilidade.

Aduz a Fazenda Nacional que gasto com serviços de “Royalties – Material Genético” não se enquadraria no conceito de essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ quando da definição do termo insumo:

Como bem salientado no acórdão nº 3302-012.778, “uma tecnologia adquirida para acelerar o crescimento dos animais não atende ao critério da essencialidade, na forma como estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, no sentido de que para ser considerado insumo um bem deve constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo”, cuja subtração importe na impossibilidade de produção do produto ao qual foi aplicado. No caso, entendeu-se que a mera aceleração do crescimento não preenche os requisitos da essencialidade. De mesmo modo não foi atendido o critério da relevância, que permite considerar insumo o bem que, embora não indispensável, “integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, seja por imposição legal, que obriga a sua utilização”.

Contudo, entendo que o trecho citado pela Fazenda Nacional em suas razões recursais, ao aplicar o chamado “teste da subtração”- que sequer integrou o voto condutor do Tema 779 julgado pelo STJ, diga-se – tratou da “impossibilidade de produção do produto ao qual foi aplicado”, mas omitiu o trecho – este sim constante do voto condutor – que fala da **importância** do bem:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade **ou a importância de determinado item** - bem ou serviço - **para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**

Com efeito, segue a definição do termo “essencialidade” cunhada pela Ministra regina Helena Costa e adotada pelo Ministro Relator Napoleão Nunes no voto condutor do 1.221.170:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, **intrínseca e fundamentalmente**, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, **ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

O chamado “Teste da Subtração” é uma linha de raciocínio desenvolvida no voto vencido proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, mais restrita do que a tese da “essencialidade” que se sagrou vencedora por ocasião do julgamento vinculante, mas que, mesmo

assim, trata da “perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” e não apenas da “inviabilidade da produção” defendida pela Fazenda Nacional:

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Com a devida vênia, afirmar que “uma tecnologia adquirida para acelerar o crescimento dos animais não atende ao critério da essencialidade” para uma empresa que se dedica exatamente à criação de animais para abate e venda é uma conclusão absolutamente dissociada da realidade e até mesmo do senso comum básico. Quanto maior o animal, maior o volume de “carne” disponível e, quando mais rápido esse crescimento, menor o período de desenvolvimento do animal e, conseqüentemente, menor o gasto incorrido da sua criação. Ou seja, o impacto na qualidade do produto é inegável.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Especial nesse tópico.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO apenas para reversão das glosas dos itens (a) fretes de produtos acabados e (b) fretes para formação de lotes de exportação, ambos realizados entre estabelecimentos do próprio contribuinte; e, quanto à (c) Possibilidade de creditamento sobre despesas com fretes de mercadorias desoneradas, apenas para aplicar a limitação prevista na Súmula CARF nº 188, ou seja, para “permitir o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário