



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.901886/2011-01
ACÓRDÃO	9303-017.071 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	19 de dezembro 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: 01/10/2007 a 31/12/2007

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 (Acórdão nº 9303-016.902).

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 parcial para restabelecer as glosas dos itens (a) fretes de produtos acabados; (b) fretes para formação de lotes de exportação, ambos realizados entre estabelecimentos do próprio contribuinte; e (c) aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Cofins não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

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, DionísioCarvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-010.578**, de **27/09/2022**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

COFINS. CRÉDITO. ATO COOPERATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições no ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação.

COFINS. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. CALCÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se tratar de corretivo para solo, o calcário não é beneficiado com a alíquota zero das contribuições descritas no artigo 1º da Lei 10.925/04, sendo de rigor a concessão de crédito se e quando a operação for tributada (CST01).

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.901886/2011-01 COFINS. MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMO. POSSIBILIDADE.

O material de embalagem segue a regra dos demais insumos das contribuições não cumulativas, essencial ou relevante ao processo produtivo (leia-se, da porta de entrada até a porta de saída, inclusive) é insumo, caso contrário, não.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. LOCAL DE REGISTRO CONTÁBIL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

O objeto do processo administrativo fiscal de compensação e ressarcimento é o crédito a ressarcir ou compensar, se uma questão contábil em nada interfere neste montante, esta não deve ser preocupação do julgador.

GLOSA. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Desde que não implique em reformatio in pejus, é possível a alteração do fundamento de glosa de créditos.

COFINS. PERCENTUAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO NA ESCRITA NO PERÍODO DE APURAÇÃO.

O crédito presumido da Lei 10.925/04 somente é dedutível no mês de apuração, logo, o saldo não pode ser transportado para meses subsequentes.

ART. 54 DA LEI 12.350/2010. VIGÊNCIA. 20 DE DEZEMBRO DE 2010.

A partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa.

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)

Consta do dispositivo do Acórdão:

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. O 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;

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, que concedia o crédito em maior amplitude.

Vencido no item 5 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que concedia o crédito em menor amplitude.

Foram opostos Embargos de Declaração pelo contribuinte (fls.1361/1364), julgados por meio do **Acórdão nº 3401-013.820**, datado de 31/01/2025 (fls.1368/1373), que por unanimidade de votos, foram acolhidos, sem efeitos infringentes, para confirmar o provimento parcial ao Recurso Voluntário e reconhecer a contradição consignada na Ementa do Acórdão recorrido.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

No seu Recurso Especial (fls.1305/1338), a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1. **Fretes de produtos acabados.** Indica como paradigma o **Acórdão 3302-012.778.**

2. **Frete no sistema de parceria e integração.** Indica como paradigma os **Acórdãos 3302- 012.778 e 3302-011.359.**
3. Possibilidade de creditamento sobre despesas com **frete de mercadorias desoneradas.** Indica como paradigma os **Acórdãos 9303-005.154 e 3301-002.298.**
4. Possibilidade de creditamento em face despesas com **frete para formação de lote para exportação.** Indica como paradigma o **Acórdão 3403-003.163.**

Em exame de admissibilidade do referido Recurso Especial (fls.1342/1354), o presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso interposto, admitindo a rediscussão de todas as matérias propostas no recurso.

Devidamente cientificada do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls.1392/1403), manifestando pelo não conhecimento do recurso, ou, acaso conhecido, seu não provimento.

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118 do RICARF/2023. É o que passa a demonstrar.

Cumpra inicialmente consignar que estas matérias já foram enfrentadas recentemente por esta 3ª Turma da CSRF, no **Acórdão nº 9303-016.902**, proferido em 27/08/2025, de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Josefovich Belisário, envolvendo os mesmos temas, com exceção ao itens 5 e 6, em processo da mesma contribuinte, inclusive os mesmos acórdãos paradigmas, nos termos da ementa abaixo transcrita:

PROCESSO 10925.901486/2018-64

ACÓRDÃO 9303-016.902 – 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: 01/10/2014 a 31/12/2014

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.

Consta do dispositivo:

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”.

Dessa forma, pelo princípio da segurança jurídica e nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830/2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, aplico aqui integralmente o que foi decidido no julgamento do **Acórdão nº 9303-016.902**, *in verbis*:

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, <u>em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: (...) 5. Frete de transferência de produto</u>	3302-012.778 Já em relação aos <u>"Fretes sobre Sistema de Parceria"</u> , relativa a remessa de Animal ou de insumo para o estabelecimento produtor, como, por exemplo, ração e	3302-011.359 GASTOS COM O <u>TRANSPORTE DE FRANGOS PARA ABATE CRIADOS NO SISTEMA DE PARCERIA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.</u>
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)	IMPOSSIBILIDADE. 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 despidendo 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. (emente 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. Mérito

(...)

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 semielaborados.

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 exegetica 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, RAÇOES. 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.

III – Do dispositivo:

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO para restabelecer as glosas dos itens (a) fretes de produtos acabados; (b) fretes para formação de lotes de exportação, ambos realizados entre estabelecimentos do próprio contribuinte; e (c) aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Cofins não cumulativa, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula: o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green