



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



|                    |                                      |
|--------------------|--------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10925.905325/2011-73</b>          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-017.076 – CSRF/3ª TURMA         |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de dezembro de 2025               |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR               |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                     |
| <b>INTERESSADO</b> | COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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 (Acórdão nº 9303-016.902).

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, apenas para restabelecer as glosas sobre fretes de produtos acabados, por aplicação da Súmula CARF nº 217. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-017.075, de 19 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10925.905326/2011-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-010.591**, de **27/09/2022**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF.

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. Materiais e serviços utilizados na manutenção elétrica do maquinário e materiais e serviços utilizados nas caldeiras e torres de resfriamento;
3. Serviço de tratamento de águas;
4. recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semielaborados;
5. serviços de coleta de lixo, conserto de máquinas e equipamentos, fornecimento de água potável, lavagem de uniformes, dedetização e industrialização por terceiros;
6. Aquisição de ração animal, farelo de soja, óleo degomado, milho, soja desativa de cooperativas de produção agropecuária, nos limites descritos na Lei 10.925/04;
7. Suínos reprodutores adquiridos para revenda;
8. **Fretes no sistema de parceria e integração, de insumos no curso do processo produtivo e de produtos acabados;**
9. Das despesas com a manutenção de poço artesiano;
10. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico;

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 8 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que concedia o crédito em menor amplitude.

Foram opostos Embargos de Declaração pelo contribuinte, julgados por meio do **Acórdão nº 3401-013.825**, de 31/01/2025, 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, 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. **Fretes no sistema de parceria e integração.** Indica como paradigma os **Acórdãos 3302-012.778 e 3302-011.359**.

Em exame de admissibilidade, o presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: 1 - **Fretes de produtos acabados**; 2 - **Fretes no sistema de parceria e integração**.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando, preliminarmente, contra o conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. No mérito pede seu não provimento, e tece considerações sobre a essencialidade e relevância dos fretes no sistema de parceria, conforme trecho reproduzido abaixo:

Os fretes em questão, tanto os relacionados ao transporte de pintos de um dia, como os relativos ao transporte de leitões creche, leitões para terminação e suínos para abate, inegavelmente fazem parte do processo produtivo de cortes de carnes resfriados para a venda; do processo produtivo da Recorrida.

Os gastos com fretes de insumos de produção que são transferidos de uma unidade produtora para outra unidade também produtora, a fim de compor um novo produto, também são considerados como parte integrante do processo produtivo, dada a sua relevância e essencialidade e, portanto, passíveis de creditamento.

É o relatório.

## **VOTO**

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

***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.

Cumpre 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 Josefovicz Belisário, envolvendo os mesmos temas, com exceção ao itens de 3 a 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                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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.<br/>(voto – fl. 17.594)</p> <p>*cita como fundamentação precedentes que mencionam tanto o inciso II (insumo) com inciso IX (frete) para legitimar o direito ao crédito.</p> | <p><b>3302-012.778</b><br/>CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE <b>PRODUTOS ACABADOS</b> ENTRE <b>ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA</b>. DESCABIMENTO.</p> <p>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-, <b>não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos</b> ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que <b>o ciclo de produção já se encerrou</b> e a <b>operação de venda ainda não se concretizou</b>, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais.</p> <p>(ementa)</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>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, <b>posto que o ciclo de</b></p> |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>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.</p> <p>(voto)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

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>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>3302-012.778</b><br>Já em relação aos “ <u>Frete sobre Sistema de Parceria</u> ”, relativa a remessa de Animal ou de insumo para o estabelecimento produtor, como, por exemplo, ração e                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <b>3302-011.359</b><br>GASTOS COM O <u>TRANSPORTE DE FRANGOS PARA ABATE CRIADOS NO SISTEMA DE PARCERIA</u> . 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;<br>(dispositivo)<br><br>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 <b>Anexo XVI</b> .<br>(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.<br>(voto) | <b>IMPOSSIBILIDADE.</b><br>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.<br>(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 – Do 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 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.

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe PARCIAL PROVIMENTO, apenas para restabelecer as glosas sobre fretes de produtos acabados, por aplicação da Súmula CARF nº 217.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento parcial, apenas para restabelecer as glosas sobre fretes de produtos acabados, por aplicação da Súmula CARF nº 217.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator