



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.902955/2017-93
ACÓRDÃO	3201-012.411 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO

Demonstrada, de forma inequívoca, a ocorrência, no acórdão embargado, de omissão.

FRETES. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS TRANSFERÊNCIA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a transporte de matérias primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão suscitada pela embargante, passando a integrar o voto condutor o item "5.6 Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica". Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-012.408, de 25 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10940.902952/2017-50, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Barbara Cristina Pialarassi, Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Fabiana Francisco de Miranda, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (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 paradigmático.

Trata-se de Embargos de Declaração formalizados pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão nº 3201-011.355, de 20/12/2023.

Aproveito-me do relatório elaborado pelo Presidente por ocasião do exame de admissibilidade:

Transcrevem-se a ementa e o dispositivo de decisão integralmente:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. RECEITA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerce atividade de cooperativa a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA FORNECIDA PELA ELETRORURAL. IMPOSSIBILIDADE As operações em questão não houve a incidência das contribuições, posto que, se tratam de atos cooperativos, das receitas de venda são excluídas das bases de cálculo das contribuições apuradas pelas cooperativas vendedora, por certo não houve o pagamento das contribuições pela ELETRORURAL. Então, não havendo o pagamento das contribuições do Pis e da Cofins pela cooperativa fornecedora da energia, resta vedado o crédito para a Recorrente.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

FRETES. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS TRANSFERÊNCIA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a transporte de matérias primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios geram direito ao crédito.

CRÉDITO. DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema de não-cumulatividade, não geram créditos passíveis despesas com mão-de-obra pessoa física contratadas diretamente.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS.

A aquisição de bens usados não dá direito a utilização de créditos dos encargos de depreciação na apuração do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo, conforme disposto no §2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (com relação da Lei nº 10.865, de 2004) e expressamente disposto no §3º, II, do art. 1º, da IN SRF nº 457, de 2004.

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

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

equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, mas desde que utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. VALORES INDISTINTAMENTE COBRADOS DE UNIDADES CONSUMIDORAS DA ALTA TENSÃO SEGUNDO NORMAS EMITIDAS PELA AGÊNCIA NACIONAL.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os gastos com demanda contratada e custo de disponibilização do sistema, desde que efetivamente suportados, considerando sua relevância e essencialidade ao processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. PRODUTO FINAL DEVIDAMENTE TIPIFICADO.

A apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no dispositivo legal.

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

CARÊNCIA PROBATÓRIA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Superada a carência probatória, cabível a análise das provas em segunda instância, nos termos do art. 1013, § 3º, inciso I, do Código de Processo Civil, se não houver mais a necessidade de instrução probatória.

CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no resarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no resarcimento da COFINS e da

Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes itens: (i) vestuários e uniformes essenciais e relevantes na cadeia produtiva, (ii) embalagens para transporte, (iii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), (iv) transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (v) encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de bombas para poço, tratores, roçadeira, peça e tinta para paletizadora, instalação elétrica para paletizadora e instalação de aeradores, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (II) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação a despesas com energia elétrica referentes à demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento; e, (III) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito à correção monetária dos créditos escriturais cujas glosas foram revertidas a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

Análise dos Requisitos Formais

O prazo para interposição de Embargos de Declaração é de 5 (cinco) dias da ciência do acórdão embargado, conforme o § 1º do art. 116 do RICARF.

O processo foi encaminhado à PGFN em 26/02/2024, e retornou ao Carf em 01/04/2024, com os Embargos da Fazenda. De acordo com o disposto no art. 134 do RICARF, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 27/03/2024.

Portanto, os Embargos são tempestivos.

Exame dos Vícios Suscitados. Contornos Teóricos

Sobre os Embargos de Declaração, veja-se o que diz o art. 116 do Regimento Interno do CARF:

116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

A eventual existência dos vícios de obscuridade, contradição ou omissão, pressupostos dos aclaratórios, deve ser cabalmente demonstrada pela parte, a fim de oportunizar ao próprio órgão julgador suprir eventual deficiência no julgamento da causa.

Cabe ressaltar que não é função dos embargos rediscutir uma mesma matéria já discutida ou alterar o que foi decidido, salvo se há decorrência imediata em vista de omissão de matéria determinante ou contradição entre os fundamentos do acórdão e seu resultado.

Confira-se nesse sentido:

STJ – Embargos. Decl. no Recursos em MS Edcl no RMS 6510/MG 1995/0065405-9 (e muitas outras decisões iguais)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.FINALIDADES INFRINGENTES. OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO SE PRESTAM PARA MODIFICAR O JULGADO, SALVO SE ISSO DECORRE IMEDIATAMENTE DO SUPRIMENTO DE ALGUMA OMISSÃO OU DA ELIMINAÇÃO DE CONTRADIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

A omissão de matéria determinante pode ser ainda configurada quando se demonstre premissa fática equivocada. Nesse sentido:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO. ERRO MATERIAL. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. I - O fundamento do acórdão erigido sobre uma premissa fática equivocada constitui erro material a ensejar o acolhimento dos embargos de declaração para a correção do julgado, atribuindo-lhe efeitos modificativos. [...] Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para negar provimento ao agravo interno. (EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 659.484/RS, Rel. Ministro CASTRO FILHO, TERCEIRA TURMA, julgado em 28/06/2007, DJe 05/08/2008)".

Por outro lado, não há omissão quando o colegiado chegou à sua conclusão com motivos suficientes. Veja-se:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1^a Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3^a Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Passa-se ao exame das suscitações de vícios na decisão embargada.

3.1 Omissão Quanto à Fundamentação dos Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica

Reproduz-se o argumento da embargante no tópico:

Quanto ao “transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica”, em harmonia com a ementa, constou da conclusão do julgado o provimento:

Conclusão Pelo exposto, voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos:

- (i) vestuários e uniformes essenciais e relevantes na cadeia produtiva;
- (ii) embalagens de transporte;
- (iii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados);
- (iv) transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (v) despesas com energia elétrica a título de demanda contratada e custo de disponibilização do sistema;
- (vi) encargos de depreciação, que se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de máquinas de cortina guincho, ventiladores (peças do equipamento), bombas de inocência, lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza e de bombas para poço, tratores, roçadeira, peça e tinta para paletizadora, instalação elétrica para paletizadora e instalação de aeradores;
- (vii) e reconhecer o direito à correção monetária dos créditos escriturais cujas glosas foram revertidas a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido Contudo, da leitura do voto verifica-se que mencionada glosa não consta da fundamentação.

Não obstante, constata-se também que, s.m.j, por um lapso, não foi incluída na fundamentação o tópico “5.6 SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA”. Verifica-se que o voto passa do tópico 5.5 para o 5.7.

Dessa forma, a fim de sanar o erro material/omissão constante da ausência do tópico 5.6 no voto, que, provavelmente, fundamenta o provimento quanto ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte, necessário seja o acórdão integrado a fim de que a União possa exercer o seu pleno direito de defesa.

Com efeito, embora conste da ementa e do dispositivo, já transcritos, a reversão da glosa sobre fretes no transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, não há, no voto condutor, fundamentação para a matéria, de modo que os autos devem retornar ao colegiado para integração.

Com fundamento no art. 116 do RICARF, foi dado seguimento aos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, para que o colegiado aprecie a matéria relativa a:

- Omissão Quanto à Fundamentação dos Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica.

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:

Conforme relatado, trata-se de Embargos de declaração formalizados pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Os Embargos foram opostos em desfavor do Acórdão no **3201-011.352**, de 20/12/2023.

Conforme despacho de admissibilidade, deve o colegiado apreciar a matéria relativa à omissão quanto à fundamentação dos serviços de transporte de cargas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Da análise do acórdão embargado, constata-se que de fato embora conste da ementa e do dispositivo, já transcritos, a reversão da glosa sobre fretes no transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, não há, no voto condutor, fundamentação para a matéria.

Dessa forma, a fim de sanar a omissão suscitada pela embargante, passa integrar o voto condutor o item 5.6 Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica, nos seguintes termos:

5.6 Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica

Conforme consta do Despacho decisório, não foi reconhecido o direito creditório relativo aos gastos com transporte de insumos e de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de acordo com entendimento manifestado na Solução de Divergência Cosit nº 26/2008 e na Solução de Consulta Cosit nº 99.018/2017.

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal entendeu equivocadamente que houve movimentação de produto acabado entre estabelecimento da mesma pessoa jurídica, sendo que o que efetivamente ocorreu foi a movimentação de matérias primas entre as unidades industriais e de beneficiamento da manifestante.

Afirma que o laudo do processo produtivo anexado à manifestação comprova que não se trata de deslocamento de produto pronto para comercialização, mas sim, de insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento de sementes, fabricação de rações, abatedouro e laticínio.

Sendo assim, os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Portanto, as glosas devem ser revertidas.

Assim, ante o exposto, acolho os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão suscitada pela embargante, passando integrar o voto condutor o item 5.6 Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica.

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 acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão suscitada pela embargante, passando a integrar o voto condutor o item "5.6 Serviços de Transporte de Cargas Entre Estabelecimentos da Mesma Pessoa Jurídica".

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator