



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13052.000161/2010-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.100 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTES</b>	COOPERATIVA LANGUIRU LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

COFINS. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Acordam ainda os membros do colegiado, por

unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recursos Especiais de divergência interpostos pela **Fazenda Nacional** e pelo **Contribuinte**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-009.514**, de 25/11/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário.

### Breve síntese do processo

O processo trata de Pedido de Ressarcimento de crédito, transmitido via PER/DCOMP, referente a saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS**, regime não cumulativo, mercado interno, referente ao período de apuração de 01/04/2009 a 30/06/2009.

No Relatório Fiscal, informa-se que o Contribuinte instruiu o processo com a documentação comprobatória necessária, assim como com as notas fiscais do período, em meio magnético, e que a conclusão dos trabalhos fiscais executados está discriminada no Auto de Infração lavrado no PAF nº 13005.720494/2012-96. Com base no exposto, a DRF/Santa Cruz do Sul/RS, prolatou **Despacho Decisório** reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, em função das seguintes glosas: (a) despesas de frete de transferência de produtos acabados e em elaboração entre suas unidades, por falta de previsão legal; (b) crédito presumido, por ter utilizado alíquota de 60% para cálculo, quando deveria ter utilizado 35%, já que suas aquisições são de aves vivas, classificadas no capítulo 1 da NCM; e (c) custos agregados ao produto do associado, pois o art. 17 da Lei nº 10.684/2003 autorizaria a exclusão apenas dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização, e o contribuinte teria deduzido valor superior.

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese, que: (a) o inc. IX, art. 3º da Lei nº 10.833/2003 preveria apuração de créditos decorrentes de frete na operação de venda, quando o ônus fosse suportado pelo vendedor; (b) quando intimado durante a Ação fiscal que resultou no Auto de Infração, teria prestado informações de todos os fretes realizados; e teria constatado que não utilizou a totalidade de créditos no DACON nos meses de maio e junho de 2010, tendo a fiscalização glosado montante superior ao declarado no DACON; (c) o art. 17 da Lei nº 11.033/2005, asseguraria o direito à manutenção dos créditos de PIS e COFINS vinculados às operações não tributadas, e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 autorizaria a compensação e o ressarcimento de créditos apurados em virtude da aplicação do mencionado art. 17; e (d) quanto aos custos agregados ao produto, deveria ser seguido exatamente o disposto na IN SRF nº 247/2002.

Os autos foram encaminhados à **DRJ em Ribeirão Preto/SP**, que considerou **procedente em parte** a Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (a) o gasto com frete decorrente do transporte realizado entre unidades da mesma pessoa jurídica não gera crédito na apuração da COFINS e do PIS/Pasep, não-cumulativos; (b) é permitida a dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, dos valores dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização; (c) o crédito presumido referente à aquisição de aves vivas tem percentual de 60%, e não 35%, nos termos do art. 8º, § 10 da Lei nº 10.925/2004, introduzido pela Lei nº 12.865/2013, de natureza interpretativa; e (d) o direito creditório somente pode ser deferido se devidamente comprovado por meio de documentação contábil e fiscal.

Cientificado do Acórdão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

O Recurso veio ao CARF, tendo o relator verificado a ausência do Auto de Infração e do Relatório Fiscal nos autos, razão pela qual o feito foi convertido em Diligência para que a unidade preparadora anexasse os documentos faltantes.

No julgamento do recurso voluntário, foi proferida a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-009.514**, de 25/11/2021, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, entendendo o colegiado que: (a) geram direito a crédito das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS, os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos em elaboração e acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, seja pelo inciso IX do Art. 3º, seja pelo conceito contemporâneo de insumo, quando tais movimentações de mercadorias sejam relevantes e atendam às necessidades logísticas do Contribuinte; e (b) é permitida a dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, dos dispêndios decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, quando da sua comercialização, na proporção do que **efetivamente foi pago ao associado**.

**Da matéria submetida à CSRF**

Cientificada do Acórdão nº 3201-009.514, de 25/11/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange ao **direito de crédito calculado sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte**, indicando como **paradigma** os Acórdãos nº 3302-005.812 e 9303-010.724, argumentando que no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora decidiu por afastar a glosa (admitir o crédito) dos valores relativos ao frete de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa:

“- **Sobre despesas de frete de transferência de produtos acabados** e em elaboração entre suas unidades:”

“(…) **Concluo que as referidas glosas devem ser revertidas**, pois os fretes sob comento se inserem no contexto geral de comercialização dos produtos transacionados pelo Recorrente, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País”. (*grifo nosso*)

De outro lado, o paradigma 1, nº 3302-005.812, em linha com o voto vencedor do paradigma 2, nº 9303-010.724, negam esse mesmo direito:

“**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. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos”. (*grifo nosso*)

Diante de situações fáticas semelhantes, detectou-se no exame monocrático de admissibilidade que as decisões (paradigmas e recorrido) revelam divergência de interpretação da legislação tributária no que se refere à apropriação de créditos sobre despesas com fretes para transporte de produtos acabados.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, em 26/11/2021, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para rediscussão da matéria referente a **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte**.

Cientificado do Acórdão nº 3201-009.514, de 25/11/2021, o **Contribuinte** apresentou **Recurso Especial**, suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que tange à seguinte matéria: **COFINS - Base de cálculo das cooperativas. Exclusão dos custos agregados ao produto agropecuário repassado pelo associado à cooperativa - Art. 17 da Lei nº 10.684/2003**. Apresentou como **paradigma** o Acórdão nº 3102-002.382, alegando

que, no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora negou o direito de crédito sobre custos agregados ao produto do associado, pois o art. 17 da Lei nº 10.684/2003 autorizaria a exclusão apenas dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização, e o Contribuinte teria deduzido valor superior:

“(…) Considerando ser apenas este o ponto a ser enfrentado, pois assim restou claro nos trechos que destaco, seja do Relatório Fiscal, da decisão a quo, bem como do recurso voluntário, entendo que andou bem a decisão recorrida, dado que **apenas a parte da produção que foi vendida ao associado pela cooperativa, quando da sua comercialização (participação média dos cooperados em cada lote de produção de frangos), passando a pertencer ao associado, estaria enquadrada como custos agregados ao produto agropecuário**, conforme preconiza o art. 17 da mencionada lei”. (*grifo nosso*)

Alegou ainda que, de outro lado, no Acórdão paradigma nº 3102-002.382, a Turma julgadora decidiu de modo diverso, para o mesmo tipo de operação, deferindo o direito de crédito:

“(…) o Recorrente tinha direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS **todos os custos agregados ao produto agropecuário em regime de parceria e de integração com os associados**, não apenas o Percentual de suposta participação dos cooperados em cada lote, na média de 17%, como o fez a fiscalização. **Assim, devem ser afastadas as presentes Glosas e anulada as exigências delas decorrentes.** (*grifo nosso*)

Pelos excertos dos precedentes comparados (paradigma e recorrido), entendeu-se no exame monocrático de admissibilidade que a divergência entre as decisões restou configurada, reclamando solução: enquanto o recorrido não permitiu a exclusão dos valores relativos a custos vinculados à parcela dos produtos repassada à cooperativa pelo associado, em regime de parceria, o paradigma, que trata do mesmo Contribuinte, permitiu exatamente a mesma exclusão.

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **2ª Câmara / 3ª Seção** de Julgamento, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial do Contribuinte, para rediscussão da seguinte matéria: **COFINS, Base de cálculo das cooperativas. Exclusão dos custos agregados ao produto agropecuário repassado pelo associado à cooperativa - Art. 17 da Lei nº 10.684/2003.**

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **contrarrazões**, requerendo a improcedência da peça recursal, mantendo-se o Acórdão recorrido em relação ao tema.

Em 21/05/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

**RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL****Do Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é **tempestivo** e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 2ª Câmara, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre a matéria: **Direito a crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.**

No Acórdão recorrido e nos paradigmas confrontados, aprecia-se a mesma situação fática, analisando-se a possibilidade de crédito no âmbito da sistemática do regime não cumulativo das contribuições sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. A divergência restou bem caracterizada, pelo que cabe endossar e corroborar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Pelo exposto, voto pelo **conhecimento** do apelo fazendário.

**Do Mérito**

No mérito, a questão resta pacificada no seio deste CARF, com a recém aprovada Súmula CARF 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.

Portanto, em endosso ao entendimento sumulado neste colegiado, alicerçado em jurisprudência pacífica em unânime do STJ, cabe o **provimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE****Do Conhecimento**

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é **tempestivo**, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 2ª Câmara, de 20/07/2023.

Cabe, no entanto, a nosso ver, exame mais detido no que se refere aos demais pressupostos de admissibilidade.

No acórdão recorrido, narra-se o funcionamento da cooperativa, tal qual descrito em Relatório Fiscal:

“Entre abr/2009 e fev/2010, o contribuinte desenvolveu suas atividades no setor de aves, em sistema de parceria com seus associados, onde estes receberam por transferência pintos de 1 dia, rações, medicamentos e complementos necessários ao desenvolvimento das aves, ficando incumbidos da criação das aves até que atingissem o ponto de abate, quando parte dos lotes de aves eram remetidos em retorno à cooperativa e parte da produção pertencia ao associado, como contraprestação do serviço de criação das aves. **Apenas a parcela da produção pertencente aos associados era comprada pelo contribuinte.** Desta forma, tem-se claro que somente esta parte da produção efetivamente pertenceu ao associado (a parte comprada pela cooperativa), enquadrando-se no conceito legal de produto agropecuário do associado, conforme definido pelo art. 17 da Lei n 10.684/03 retrocitado.” (grifo nosso)

O contribuinte defende que só atua com cooperados, que sua atividade viabilizaria a produção e a comercialização para os associados. Todavia, conforme apontado no Relatório de Ação Fiscal, a participação média dos cooperados em cada lote de produção de frangos é de 8 a 10%, ou seja, as exclusões tratadas na legislação seriam referentes somente a essa parcela efetivamente pertencente ao associado.

O Acórdão recorrido não rechaça o argumento do Contribuinte, mas apenas afirma que este não comprovou o seu direito:

“A lide se ancora basicamente na interpretação de qual parcela dos produtos estariam albergados pelas exclusões previstas, especificamente na parte da produção que foi vendida ao associado pela cooperativa, se devida ou não tal segregação apontada pela fiscalização. quer seja a parcela efetivamente pertencente ao associado, considerando a participação média dos cooperados em cada lote de produção de frangos é de 8 a 10%.

Julgo oportuno frisar que não se está a dizer que tais gastos não foram frutos de uma parceria ou integração entre a Cooperativa e o Associado, nem tão pouco que tais gastos destoam da sua essência na cadeia produtiva, mas sim dos custos agregados nas operações comercializadas entre as partes.

Considerando ser apenas este o ponto a ser enfrentado, pois assim restou claro nos trechos que destaco, seja do Relatório Fiscal, da decisão a quo, bem como do recurso voluntário, entendo que andou bem a decisão recorrida, dado que **apenas a parte da produção que foi vendida ao associado pela cooperativa, quando da sua comercialização (participação média dos cooperados em cada lote de produção de frangos), passando a pertencer ao associado, estaria enquadrada como custos agregados ao produto agropecuário,** conforme preconiza o art. 17 da mencionada lei.

Por fim, nesse ponto também **entendo que há carência de provas por parte da recorrente,** em trazer documentos comprobatórios (contábil e fiscal) dos efetivos dispêndios pagos ou incorridos à luz do que é permitido excluir da base de cálculo da contribuição.

Importante destacar ainda que **esse ônus de comprovar fatos que colaboram para o reconhecimento do seu direito é ainda mais latente quando estamos diante de pedido de ressarcimento/compensação**, visto que a liquidez e certeza do crédito tributário é de interesse do próprio contribuinte”. (*grifo nosso*)

Portanto, não restou configurada divergência de entendimento, tendo em conta que a negativa de provimento no acórdão recorrido até acolheria as alegações do contribuinte, se devidamente alicerçadas em provas, nos autos. Essa circunstância específica, não trazida no paradigma, obstaculiza o conhecimento do recurso, não sendo possível afirmar que um dos colegiados apreciaria a matéria de forma distinta do outro em cada um dos dois cenários apresentados.

Apesar de se estar tratando de casos de um mesmo Contribuinte, as divergências entre as decisões tomadas nos acórdão recorrido e no paradigma parecem residir no acervo probatório de cada processo, pelo que expressamente consta no acórdão recorrido, aqui transcrito.

Portanto, voto pelo **não conhecimento** do Recurso Especial do Contribuinte.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte**, e por **conhecer** do Recurso Especial oposto pela **Fazenda Nacional**, e, no mérito, **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan