



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10935.900527/2013-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.220 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 98 DO NOVO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Os gastos incorridos para a aquisição de insumos tributados à alíquota ZERO não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos não cumulativos dessas contribuições por expressa disposição do artigo 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para

serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. ARMAZÉNS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a crédito das contribuições para o PIS-PASEP/COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITO. LABORATÓRIO. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Há possibilidade de apuração de créditos sobre os dispêndios incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo os gastos com coleta e transporte do material a ser examinado. Constituem custo da produção, essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora.

CRÉDITO PRESUMIDO. PARCERIA RURAL. PESSOA FÍSICA.

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de engorda de aves para abate correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a crédito presumido no sistema da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido é permitido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias, mencionadas na legislação, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de

bens destinados à venda, não se estendendo o referido benefício à aquisição de produtos para revenda.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 125.**

No ressarcimento da contribuição não cumulativa não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos para, atendidos os requisitos previstos em lei, reverter as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, uniformes e EPI, fretes sobre compra de insumos e dos gastos com os bens e serviços a seguir discriminados: i) créditos de ativos correspondentes às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres; ii) material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização; iii) serviço de controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas, serviço de carga/descarga e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios; e II) por voto de qualidade para manter as glosas de frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa, vencidos neste ponto os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos e Cynthia Elena de Campos, que revertiam as glosas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Redator *Ad Hoc* e Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luís Cabral (Presidente).

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo II do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023), tendo em conta que o relator original, Conselheiro

Bernardo Costa Prates Santos, não mais compõe esta Turma de Julgamento, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Como redator *ad hoc*, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

## RELATÓRIO

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, cuja Ementa sumariza os fundamentos da decisão detalhados no voto da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas. CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. NÃO INCIDÊNCIA. Não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. CRÉDITO PRESUMIDO. PARCERIA RURAL. PESSOA FÍSICA. Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de engorda de aves para abate correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a crédito presumido no sistema da não cumulatividade. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. O direito ao crédito presumido é permitido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias, mencionadas na legislação, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, não se estendendo o referido benefício à aquisição de produtos para revenda. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. CRÉDITOS DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. No ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos, não há a incidência de taxa Selic. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

O Contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, proferido pela i. DRJ de Curitiba, e interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera os termos da manifestação de inconformidade, em que pede o reconhecimento de todo o direito creditório postulado através do PER/DECOMP e a integral homologação da compensação, repisando todos os argumentos já sustentados em sede de manifestação de inconformidade.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), diante da constatação de que nem a DRF, nem a DRJ, se pronunciaram sobre o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu (Resolução nº 3402-002,898, fls. 275/287) por converter o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem apresente Laudo Técnico, com análise de todos os bens entendidos como insumos pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

Emitido o competente laudo, o recorrente mais uma vez reitera o seu pedido.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto as ementas quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido o voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos na sessão de 17/06/2024. Naquela ocasião, após o voto do relator original, houve pedido de vista, conforme registrado em Ata:

Vista para o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles. O relator, Bernardo Costa Prates Santos, votou por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no sentido de acompanhar o resultado expresso no Acórdão CARF nº 3301-008.917, e neste ponto foi feito o pedido de vista. Os demais conselheiros não votaram. Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. Vinícius Mendes Generoso, OAB/DF 76.948. Ausente momentaneamente a conselheira Mariel Orsi Gameiro, substituída no julgamento pelo Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, relator original, a seguir:

### **Voto do Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, proferido em 17/06/2024**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS, por créditos acumulados em operações no mercado interno e nas exportações, em razão da aplicação do artigo 6º da Lei 10.833/2003, artigo 17 da Lei 11.033/2004 e art. 16 da Lei 11.116/2005. A legislação que rege os fatos aqui narrados e os já discutidos no processo nº 10935.900526/2013-27, são exatamente os mesmos. Assim temos dois processos, um para cada uma das contribuições de PIS e COFINS.

Embora não se trate de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos, na forma do Art. 98, do novo Regimento Interno deste Conselho, temos que os objetos examinados em ambos os processos, 10935.900526/2013-27 e 10935.900527/2013-71, são exatamente os mesmos. Concluímos, pois, que a legislação de regência e os fundamentos aplicados ao primeiro, coadunam-se no exame do segundo.

Desse modo adotamos, **embora parcialmente**, as razões de decidir do primeiro processo, reproduzidas a seguir:

*Decisão nº 3301-008.917, relatora Liziane Angelotti Meira*

“O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos da legislação, passando-se à análise do mérito, fixando a controvérsia na análise das glosas de créditos

realizadas pela fiscalização em razão do conceito de insumo adotado, pautado na Instrução Normativa nº 404/2004, bem como na análise do crédito presumido para agroindústria fixado no artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Verifica-se do relatório fiscal que a fiscalização auditou os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas, juntadas pela Recorrente durante o procedimento e, como conclusão, afirmou que não há inconsistências em todos os valores escriturados. **Portanto, como não houve divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito**, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO 1 CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade

produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

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

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**  
(grifei)

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, considerando a inexistência de inconsistências nas bases de cálculo dos créditos informadas no DICON, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

Ressalte-se que a discussão em voga se refere, tão somente, às apurações de crédito correspondente ao 3º trimestre de 2010, por representar o único período em que não foram reconhecidos a totalidade dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento. Saliente-se que o caso se trata de pedido de ressarcimento, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo.

#### **COMPRAS COM ALÍQUOTA ZERO**

A fiscalização realizou glosa de créditos apurados em relação às compras de produtos químicos tributadas à alíquota zero, benefício fiscal concedido pelo Decreto nº 6.426/2008. (a partir de 08/04/2008). O fundamento para a glosa reside no disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual não admite a apuração de créditos de PIS e COFINS no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições.

A Recorrente afirma que a não apuração dos créditos em aquisições de insumos tributadas com alíquota ZERO ofende a não cumulatividade das contribuições, implementada pela Constituição Federal para evitar a tributação em cascata. Com isso, defende a tese de que a não incidência do tributo em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, não se pode impedir o creditamento para se abater do tributo devido na saída do produto final, para dar cumprimento ao Princípio da Não-cumulatividade.

Para sustentar seus argumentos, a Recorrente cita jurisprudência antiga e já superada do Supremo Tribunal Federal em que se admitia a apuração de créditos de IPI em aquisições insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente, mantendo-se as glosas neste ponto. Isso porque a lei é expressa em vedar a apuração de créditos das contribuições quando a aquisição de bens ou serviços não esteja submetida ao pagamento desses tributos.

Desta feita, mantém-se as glosas de créditos apurados em relação às compras de produtos submetidos à alíquota ZERO.

### **PALLETS**

A fiscalização glosou os créditos relacionados com bens utilizados no manuseio de cargas e no transporte (pallets) de produtos por considerar que tais gastos não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa, pois representam despesas genéricas da atividade.

Pela narrativa da fiscalização, percebe-se que os pallets aqui considerados são embalagens utilizadas no manuseio e transporte dos produtos já acabados. Trata-se, portanto, de materiais utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final, não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Este tem sido o entendimento pacífico deste E. CARF, inclusive da Câmara Superior, conforme ementa abaixo:

Acórdão nº - 9303-009.734. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicado em 11/12/2019

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

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

**CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

---

Acórdão nº 3201-005.721. Relator Leonardo Correia Lima Macedo. Publicado em 13/11/2019

(...)

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo

os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Desta feita, deve-se reverter as glosas relacionadas com as aquisições de pallets.

(...)

### **EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI E UNIFORMES**

A fiscalização glosou os créditos relacionados com EPI e uniformes por considerar que tais gastos não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa, pois representam despesas genéricas da atividade.

No entanto, pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado no REsp nº 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva da Recorrente.

No caso concreto, a Recorrente afirma que os créditos relacionados com EPI e uniforme glosados pela fiscalização foram apurados em razão de sua vinculação aos setores onde tanto a legislação, quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador, exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes diversos, como óculos de proteção, botas e vários outros itens, a exemplo da Sala de Cortes.

O Parecer Normativo RFB nº 05/2013, elaborado para adequar com a jurisprudência a concepção da Receita Federal sobre insumos, reconhece o direito a apuração de gastos com EPI e uniformes, quando decorrer de imposição legal ou órgãos de controle e fiscalização, tais como a vigilância sanitária, perfeitamente aplicável ao caso concreto diante da atividade de produção de alimentos desenvolvida pela Recorrente:

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido.

(...)

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);** (grifei)

Neste diapasão, por representarem despesas diretamente ligadas ao processo produtivo da Recorrente e exigida por diversas normas, tanto sanitárias, quanto trabalhistas, como de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa, devem ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal – EPI.

### **FRETES SOBRE COMPRAS**

A fiscalização afirmou que os fretes sobre compras de insumos representam parcela do custo dos produtos transportados, devendo, portanto, serem adicionados ao custo destes para fins de cálculo dos créditos básicos. Desta forma, os fretes relacionados às compras

dos produtos com suspensão dos tributos serão excluídos no cálculo do crédito básico do PIS e da Cofins, haja vista que os insumos relacionados aos fretes não geram direito a apuração de crédito por representarem operações beneficiadas com a suspensão da incidência das referidas contribuições sociais (arts. 9º das Leis nº 10.925/2004 e 54 da lei nº 12.350/2010).

No relatório fiscal, o agente fiscal foi econômico na fundamentação destas glosas, sem especificar se os fretes foram contratados pela Recorrente para que um terceiro o realizasse (FOB), ou se contratados e cobrados pelo próprio fornecedor, situação em que este custo estaria englobado no preço dos insumos e, aí sim, seguiria a mesma natureza do produto transportado, qual seja, suspensão dos tributos. Neste caso, as despesas com fretes nas aquisições de insumos, matéria-prima, produtos intermediários e embalagens, integrariam o custo dos respectivos insumos e se tais insumos não estão sujeitos ao pagamento das contribuições (salvo do caso de isenções), o frete também não estará sujeito às contribuições.

A Recorrente, por sua vez, em seu recurso, afirma que as despesas incorridas com fretes para o transporte dos insumos sofreram a incidência das contribuições sociais. Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, contratando um serviço específico para isso, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Se o frete foi contratado ou fornecido pelo fornecedor das mercadorias e tal despesa foi cobrada da Recorrente, este custo está englobado no custo de aquisição dos produtos, sendo deles indissociável, não faria sentido nem glosar os créditos sobre frete, na medida em que o frete e o custo dos produtos representam uma coisa só: glosando os créditos sobre os produtos, glosado também estará o crédito do frete.

Daí fica claro que o frete foi uma despesa separada por um serviço de transporte contratado pela Recorrente, sujeita à incidência das contribuições e, portanto, à apuração dos créditos. Não prospera, assim, a afirmação da fiscalização de que esta despesa integra o custo de aquisição dos produtos adquiridos.

Isso porque, caso o frete faça parte do custo do insumo, se sobre o insumo não há crédito não precisa nem glosar o frete, pois o frete integra o valor da operação na aquisição da mercadoria. Se há reversão da glosa dos insumos automaticamente reverte a glosa dos fretes.

Por outro lado, se o frete foi contratado em separado (ex: cláusula FOB), e estiver relacionado com o transporte de bens aqui reconhecidos como insumos, relacionados ao critério da essencialidade ou relevância do processo produtivo, a Recorrente tem direito à apuração destas despesas incorridas com o frete.

Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

---

Acórdão nº 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Assim, as glosas devem ser revertidas neste ponto e apuradas sobre a despesa incorrida por ser um serviço essencial de seu processo produtivo, e que ficaram sujeitas a tributação do PIS e da COFINS, afastando-se a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

#### **FRETES PARA ARMAZENAMENTO E SOBRE TRANSFERÊNCIAS**

A fiscalização realizou a glosa dos créditos apropriados em decorrência de gastos efetuados com fretes para armazenamento de produtos e sobre transferência de ração, por falta de previsão legal.

Reverte-se as glosas neste ponto. As turmas ordinárias e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possuem entendimento consolidado na matéria:

Acórdão nº -3201-006.152. Relator Hécio Lafetá Reis. Publicação 11/12/2019

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E PARA ARMAZÉNS GERAIS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa ou destinados a armazéns gerais, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

---

Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo

Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Em que pese posterior à produção do produto em si, ainda está ligado ao processo produtivo, pois será uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

### **BENS E SERVIÇOS EM GERAL**

A fiscalização também realizou as glosas de créditos apurados sobre os gastos com bens sob a justificativa de que não sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto fabricado e com serviços que não foram aplicados na produção ou fabricação do produto, conforme Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

Com este raciocínio, a fiscalização argumentou que tais gastos representam custos/despesas genéricos da atividade, e que, portanto, não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa.

Considerando a grande quantidade de operações e a variedade de bens e serviços vinculados (...), no demonstrativo de apuração da base de cálculo dos créditos básicos (...) as mesmas foram segregadas da forma a seguir indicada, tendo sido observado, no caso da intimação nº 1, a mesma designação apontada pelo contribuinte nas informações prestadas:

▶ sem Intimação: Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, carga e descarga, cesta básica, cesta natalina, cobrança, comissões, conserto, manutenção e instalação de máquinas e equipamentos, elaboração de projetos, honorários, inspeções, manuseio de containeres, material de escritório, monitoramento, pallets, pedágios, propaganda e publicidade, rastreador de veículos, reflorestamento, seguros, serviço de guincho, serviço de terraplanagem, transporte de funcionários e treinamento;

▶ Intimação nº 1 – item “a”: Despesas indiretas e imobilizado, controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, gastos com laboratórios, manutenção e consertos diversos e serviços diversos;

▶ Intimação nº 1 – item “b”: Despesas indiretas e imobilizado, uniformes e equipamentos individuais de proteção, construções e reformas, Ferramentas e bens de pequeno valor, manutenção de veículos, manutenção elétrica, hidráulica e gás/vapor, manutenção de equipamentos industriais, mão-de-obra de manutenção industrial e gastos diversos (cesta básica, comissões, despesas administrativas, estadia de transporte, pallets, limpeza, material de segurança, pedágio, carga e descarga e transporte de resíduos, transporte de funcionários);

▶ Intimação nº 1 – item “c”: Despesas com exportação: despacho e legalização, emissão de certificado de origem, manutenção em containeres, remessa de documentos, tradução e assessoria.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente **apenas** trouxe argumentos nos seguintes pontos:

- Transporte de Funcionários;
- Controle de Pragas;
- Coleta e Transporte de Resíduos;
- Gasto com Laboratório;
- Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual;
- Material de Limpeza e Desinfecção utilizado no Frigorífico;
- Manutenção de Equipamentos

Ressalte-se que as glosas sobre as despesas com pallets e uniformes e equipamentos de proteção individual já foram tratadas em tópicos anteriores, remetendo-se para o voto já manifestado.

Quanto aos demais pontos, Recorrente afirma que tais despesas ensejam o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS tendo em vista que o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais podem ser deduzidas.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente sobre o critério do imposto de renda, havendo o reconhecimento de créditos para algumas despesas, mas a glosa para outros, conforme será exposto abaixo:

#### **Quanto às glosas revertidas:**

1. créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres;
2. Quanto aos gastos material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização, devem ser revertidas as glosas, na medida em que, por questões sanitárias, tais despesas são essenciais para o processo produtivo de alimentos;
3. Quanto aos serviços utilizados como insumos, tais como serviço de controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, controle e monitoramento de pragas, serviço de carga/descarga e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios, as glosas devem ser revertidas, pois representam dispêndios essenciais para o processo produtivo, sem os quais restariam inviabilizados.

Quanto aos exames laboratoriais, a Recorrente afirmou que as matérias-primas ensacada, após passarem por pesagem em balança rodoviária, são encaminhadas para a descarga na fábrica de rações. Os ingredientes apenas são recebidos se vierem acompanhados de rótulo, inscrição no serviço de Inspeção Federal, e para os microingredientes é necessário ainda um laudo de análise. Para tanto, é realizada a coleta de amostras representativas para envio ao laboratório e para serem arquivadas no intuito de dirimir dúvidas posteriores por problemas que possam ocorrer com o produto final, restando as matérias primas identificadas para não usos até vinda de laudo das análises de qualidade do produto.

Percebe-se que a análise laboratorial representa etapa indispensável do processo produtivo da empresa e sem o qual ou não se obtém o produto nas condições exigidas pelo mercado e pelo Ministério da Agricultura (MAPA), que exige exames para realização dos testes do PNSA, além de titulação de vacinas, teste de eficiência de desinfetantes, entre outros, sem os quais a Manifestante seria impedida de continuar suas atividades.

Portanto, as despesas referentes às análises laboratoriais obedecem normas técnicas e atendem determinações normativas e de controle da produção, restando vinculadas ao processo produtivo devendo ser afastadas as glosas da Fiscalização.

#### **- Das glosas mantidas:**

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas sobre as despesas discriminadas abaixo, seja por não restarem vinculadas ao processo produtivo, pois não atendido o critério da essencialidade, seja por inexistência de argumentos e de provas sobre a pertinência de tais gastos com o processo produtivo (lembrando que se trata de um pedido de ressarcimento):

1. Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, comissões sobre vendas, cesta básica, cesta natalina, cobrança; elaboração de projetos, honorários, inspeções, manuseio de contêineres, material de escritório, monitoramento, propaganda e publicidade, rastreador de veículos, reflorestamento, seguros, serviço de guincho, serviço de terraplanagem, transporte de funcionários e treinamento;
2. Despesas indiretas e imobilizado e despesas com pedágio, diante da falta de comprovação da relação com o processo produtivo;

3. construções e reformas, ferramentas e bens de pequeno valor, manutenção de veículos, manutenção elétrica, hidráulica e gás/vapor, manutenção de equipamentos industriais, mão-de-obra de manutenção industrial e gastos diversos (cesta básica, comissões, despesas administrativas, estadia de transporte, limpeza, material de segurança, transporte de funcionários);

5. Despesas com exportação: despacho e legalização, emissão de certificado de origem, manutenção em contêineres, remessa de documentos, tradução e assessoria.

### ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

Ao analisar a contabilidade da Recorrente, a fiscalização realizou glosas de encargos de depreciação de ativos que se referem a veículos, equipamentos de geração de energia, tratores, móveis e utensílios, equipamentos de comunicação, ajustes de valores, além de conta denominada genericamente de “Depreciação Chapecó.

Diante da falta de comprovação da vinculação de tais ativos com o processo produtivo, embora intimada para tanto, as glosas devem ser mantidas.

### CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

A fiscalização ainda fez considerações sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos relacionados com a atividade agropecuária. Tendo em vista que a Recorrente exerce a atividade de mercadorias classificadas nos capítulos 02.03 e 02.07 da NCM (carnes de suínos e aves, comestíveis) e que foram efetuadas no decorrer do período vendas do referido produto com suspensão da incidência do PIS e da Cofins, foram estornados os montantes decorrentes da aquisição dos insumos utilizados na produção das aves vendidas com suspensão, conforme disposições constantes do artigo 8º, § 4º, inciso II, da Lei nº 10.925/2004, as quais devem ser mantidas, conforme segue:

**OPERAÇÕES EM CONTRATOS DE PARCERIA** Nesse contexto, analisou o sistema de integração da contribuinte para a produção de aves para abate, realizado num contexto de parceria com produtores rurais, no qual as aves, ração, medicamentos e outros insumos eram de propriedade da empresa e enviados aos produtores rurais, pessoas físicas, para a criação dos animais e posterior devolução à KAEFER para o abate. Assim, considerou que não se tratava de compra e venda de aves para abate, não sendo possível a apuração do crédito presumido sobre estas “compras”, mas sim de uma contratação de um serviço.

O produtor rural tem custos, já que usa bens, equipamentos e energia elétrica própria para a criação das aves e que certamente será debitado da KAEFER. Consequentemente, a fiscalização admitiu ser possível a tomada de crédito sobre estas despesas, inclusive sobre o transporte destes produtos, desde que devidamente comprovadas, sendo possível considerar a ração, medicamentos e que tais como insumos dessa produção, mas não poderia realizar a apuração de crédito presumido, sob pena de uma dupla dedução. Assim, realizou a exclusão dos montantes vinculados a operações nos contratos de parceria.

40. Do montante das entradas utilizadas no cálculo do crédito presumido sobre produtos de origem animal, a quase totalidade do produto “aves para abate” não foi adquirida de terceiros, mas refere-se à parcela dos produtores pessoas físicas em contratos de parceria agrícola firmados com o contribuinte (fls. 548/572 e 658/758). Tal conclusão advém da logística empregada no sistema de integração ou parceria adotado e da análise dos contratos firmados com os denominados parceiros-criadores, conforme cópia exemplificativa apresentada pelo contribuinte (fls. 523/541).

41. Nestes contratos de parceria fica evidente que os animais e os insumos são de propriedade do contribuinte, sendo apenas remetidos às propriedades rurais dos parceiros para a realização da contra prestação de serviços na sua criação e posterior devolução, devendo o parceiro, em resumo, seguir rígido sistema de manejo pré-estabelecido, adotar na alimentação dos animais exclusivamente a ração e medicamentos fornecidos pela empresa e ao final do prazo estabelecido devolver o lote completo. A parcela do produtor integrado no contrato de parceria é um percentual ajustado por uma série de fatores, conforme definições contidas na cláusula 6ª do contrato.

42. Na realidade, o que se verifica nestas operações é a inexistência de uma operação de compra e venda entre as partes contratantes, haja vista que os insumos diretos aplicados (pintainhos, rações, concentrados, medicamentos, etc) são de propriedade da empresa e apenas transferidos por tempo determinado para o parceiro-criador para a consecução do objeto da parceria, que ingressa com a mão-de-obra, a estrutura física, os equipamentos, a energia elétrica consumida, além de outros, devendo devolver o resultado da parceria (aves para abate) após o transcurso do tempo previamente acordado, momento em que é emitida nota fiscal representativa do quinhão que lhe compete. Ou seja, em nenhum momento se dá a transferência da propriedade do produto principal (frango para abate), havendo, isto sim, a posse provisória dos bens utilizados na sua produção pelo parceiro-criador. Além dos insumos diretos aplicados, é importante frisar que a empresa também é responsável pelo transporte dos produtos de/para a propriedade do parceiro-criador, pela assistência técnica e por outros custos associados à operação.

43. Também é importante destacar que a apuração de crédito presumido da agroindústria sobre as referidas operações impõe o reconhecimento de que a empresa estaria se beneficiando por 2 (duas) vezes do crédito sobre as mesmas aquisições. Na primeira vez, o crédito dá-se quando da compra dos insumos propriamente ditos, os quais são transferidos para o parceiro-criador e posteriormente devolvidos já transformados em animais para abate (resultado da parceria). Na segunda vez, dar-se-ia pela apropriação do montante que compete ao parceiro-criador no contrato firmado, pois neste montante estão agregados os custos dos insumos transferidos e outras despesas de responsabilidade da empresa, adicionados àqueles de responsabilidade do criador pessoa física.

44. O contribuinte poderia arguir que no montante final do custo do produto entregue também estariam agregados os custos suportados pelo parceiro-criador, o que é uma realidade, haja vista que este, além da mão-de-obra pura e simples, também é responsável pela infraestrutura, pelos equipamentos e pela energia elétrica (sem exclusão de outros). Neste caso, e tendo em vista que em contrato de parceria todos os custos devam ser considerados, independentemente de quem os tenha suportado diretamente, entendo que a empresa poderia apropriar-se de créditos calculados sobre as operações autorizadas pela legislação do PIS e da COFINS de responsabilidade do parceiro-criador (energia elétrica, depreciação e manutenção do imobilizado, manutenção dos equipamentos, etc), desde que devidamente demonstrada e comprovada. (grifei)

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente admite que a relação entre produtores rurais e a agroindústria representa uma parceria que traz benefícios à agroindústria, porque permite o controle e qualidade da produção com menor investimento, além de remunerar o produtor rural pela produtividade sem configurar vínculo empregatício. Em outras palavras, o produtor rural presta um serviço.

A Recorrente continua em seus argumentos, afirmando que o avicultor recebe da Recorrente todo o acompanhamento técnico e os insumos necessários para a produção, bem como a garantia (ao avicultor) de que irá remunerar pela totalidade da produção de aves para abate. Com isso, afirma que possui direito a descontar créditos sobre as aquisições de insumos para a produção de mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana, nos termos no art. 8º da Lei 10.925/2004.

Assiste razão à fiscalização. O crédito presumido é aplicado sobre a AQUISIÇÃO de insumos para a produção de mercadorias para alimentação humana. Não há compra e venda de aves para abate, mas sim o envio de pintainhos, de propriedade da Recorrente, para o avicultor/produtor rural para realização do beneficiamento e posterior abate. Portanto, não há direito à crédito presumido nesse ponto.

Quanto aos insumos para a produção destas aves para abate, enviadas ao produtor rural pela própria Recorrente, tais como ração e medicamentos, a própria fiscalização enquadrando tais despesas como insumos e não realizou a glosa neste ponto, portanto, não há controvérsia sobre isso. Ademais, como ressaltou a fiscalização, por permitir os créditos sobre estes

insumos, permitir também o créditos sobre as aves para abate, que não são objeto de compra e venda, representaria uma dupla dedução e créditos.

A fiscalização afirmou, ainda, que a atividade desenvolvida pelo parceiro/ produtor rural pode ser enquadrado como insumo por ser um serviço, mas não houve comprovação da despesa.

Por concordar com o fundamento da r. decisão de piso, transcrevo seus argumentos para fundamentação deste voto:

#### Crédito Presumido – Operações em Contrato de Parceira

Segundo o Relatório Fiscal, do montante das entradas utilizadas no cálculo do crédito presumido sobre produtos de origem animal, a quase totalidade do produto “aves para abate” não foi adquirida de terceiros, mas refere-se à parcela dos produtores pessoas físicas em contratos de parceria agrícola firmados com a contribuinte. Nesses contratos de parceira fica evidente que os animais e os insumos são de propriedade da contribuinte, sendo apenas remetidos às propriedades rurais dos parceiros para a realização da contra prestação de serviços na sua criação e posterior devolução, devendo o parceiro, em resumo, seguir rígido sistema de manejo pré-estabelecido, adotar na alimentação dos animais exclusivamente a ração e medicamentos fornecidos pela empresa e ao final do prazo estabelecido devolver o lote completo. A parcela do produtor integrado no contrato de parceria é um percentual ajustado por uma série de fatores, conforme definições contidas na cláusula 6ª do contrato.

Ressalta que, na realidade, não se verifica nessa parceria uma operação de compra e venda entre as partes contratantes, haja vista que os insumos diretos aplicados (pintainhos, rações, concentrados, medicamentos etc.) são de propriedade da empresa e apenas transferidos por tempo determinado para o parceiro-criador para a consecução do objeto da parceria. Este ingressa com a mão-de-obra, a estrutura física, os equipamentos, a energia elétrica consumida, além de outros, devendo devolver o resultado da parceria (aves para abate) após o transcurso do tempo previamente acordado, momento em que é emitida nota fiscal representativa do quinhão que lhe compete. Ou seja, em nenhum momento se dá a transferência da propriedade do produto principal (frango para abate), havendo, isso sim, a posse provisória dos bens utilizados na sua produção pelo parceiro-criador. Além dos insumos diretos aplicados, também frisa que a empresa é responsável pelo transporte dos produtos de/para a propriedade do parceiro-criador, pela assistência técnica e por outros custos associados à operação.

(...) Resta claro, portanto, que longe de corresponder a um contrato de compra e venda, trata-se, na verdade, de contrato de prestação de serviço, onde o objeto principal é o alojamento de aves pela parceiro, em propriedade deste, sobre seus zelos, mas de acordo com as determinações e acompanhamento integral da parceira integradora, denominada Globoaves, onde cabe a essa o fornecimento de aves de um dia, ração, medicamento, assistência técnica, estabelecimento de normas de biossegurança, ambiental e sanitária, acompanhamento da engorda, estabelecimento de metas de produtividade do integrado (performance) dos lotes de aves recebidos, até a apanha (carregamento) das aves, pois detém a exclusividade dessa coleta.

Certo que o caput do art. 8o da Lei nº 10.925, de 2004, exige, para a apuração do crédito presumido, dentre outros requisitos, que os gastos sejam relativos a valores “de bens referidos no inciso II do caput do art. 3o das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003”, ou seja, somente a compra de bens e insumos, adquiridos de pessoa física, geram o direito ao crédito pretendido, não há como considerar direito ao crédito presumido quando se caracterizar prestação de serviço e não aquisição de bens de pessoas físicas.

Também destaca a autoridade fiscal que a apuração de crédito presumido da agroindústria sobre as referidas operações impõe o reconhecimento de que a empresa estaria se beneficiando por 2 (duas) vezes do crédito sobre as mesmas aquisições: na primeira vez, o crédito dá-se quando da compra dos insumos propriamente ditos, os quais são transferidos para o parceiro-criador e posteriormente devolvidos já transformados em animais para abate (resultado da parceria); e na segunda vez, dar-se-ia pela apropriação do montante que compete ao parceiro-criador no contrato firmado,

pois neste montante estão agregados os custos dos insumos transferidos e outras despesas de responsabilidade da empresa, adicionados àqueles de responsabilidade do criador pessoa física.

Mantem-se as glosas neste ponto.

#### REVENDA DE GRÃOS E SUÍNOS PARA ABATE

Também foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido as vendas de grãos e aves e suínos para abate, pois houve a mera aquisição destes produtos para posterior venda, sem nenhuma industrialização:

48. No decorrer do período de apuração foram efetuadas vendas dos produtos “milho em grãos”, “sorgo” e “suínos para abate”, sendo que foi apurado crédito presumido da agroindústria sobre a aquisição dos mesmos, procedimento este incorreto, pois, por óbvio, os produtos revendidos não foram utilizados como insumos para a produção das mercadorias elencadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e, portanto, não geram direito a apuração do referido benefício fiscal, condição esta, inclusive, disciplinada no inciso II do § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Em seu recurso, a Recorrente argumenta que não há vedação legal para a tomada de créditos na venda desses produtos, afirmando ainda que a lei não veda o aproveitamento de crédito presumido em relação ao bem adquirido sem a incidência das contribuições, por estarem sujeitas à isenção, alíquota zero ou suspensão dos tributos.

Pois bem, ressalte-se que não foi realizada glosa, aqui neste ponto, dos créditos sobre despesas de insumos adquiridos com isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições, portanto, tal argumento não tem pertinência ao caso. A glosa foi levada a efeito porque a Recorrente simplesmente adquiriu do produtor rural produtos como “milho em grãos”, “sorgo” e “suínos para abate”, e realizou a simples venda de tais produtos, apurando crédito presumido sobre tais compras.

O artigo 8º da Lei 10.925/2004, no entanto, é claro que a aquisição destes bens deve ocorrer num contexto de que se tratam de INSUMOS para a PRODUÇÃO de mercadorias de origem animal para a alimentação humana ou animal:

Lei 10.925/2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam** mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, **calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º [INSUMOS]** das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifei)

Por concordar com os argumentos da r. decisão de piso, transcrevo-os abaixo como razão de decidir:

Crédito Presumido - Venda de Grãos e Suínos para Abate

Sobre a glosa de crédito presumido na venda de “MILHO EM GRÃOS”, “SORGO” e “SUÍNOS PARA ABATE”, entende a interessada que a legislação não realiza a restrição sobre a aquisição ter sido utilizada como insumos para a produção e que não existe vedação ao aproveitamento do crédito em relação ao bem adquirido que fosse empregado em produtos sobre os quais não incidam a contribuição ou que estejam sujeitos à isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência.

A princípio, é preciso deixar claro que não está em discussão o aproveitamento de crédito em relação aos bens adquiridos para utilização em produtos cuja venda não há incidência da contribuição, uma vez que a motivação da glosa, segundo o relato fiscal, é

que “foram efetuadas vendas dos produtos “milho em grãos”, “sorgo” e “suínos para abate”, sendo que foi apurado crédito presumido da agroindústria sobre a aquisição dos mesmos, procedimento este incorreto, pois, por óbvio, os produtos revendidos não foram utilizados como insumos para a produção das mercadorias elencadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e, portanto, não geram direito a apuração do referido benefício fiscal, condição esta, inclusive, disciplinada no inciso II do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004”.

Como se nota, o dispositivo é claro ao estabelecer o direito ao crédito presumido às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias ali mencionadas, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoas físicas ou adquiridos de cerealista e de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. Já o inciso II do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, citado pela autoridade fiscal, veda justamente o aproveitamento do benefício para o cerealista e a pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, de crédito em relação às vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas pessoas jurídicas que produzam as mercadorias ali mencionadas.

Ora, se no caso, trata-se de venda de produtos “MILHO EM GRÃOS”, “SORGO” e “SUÍNOS PARA ABATE”, não há que se falar em produção ou aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos, como requer a legislação.

Mantém-se as glosas neste ponto.

(...)

#### **DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC.**

Quanto à discussão sobre a atualização monetária e aplicação dos juros SELIC sobre os créditos de PIS e COFINS objeto de ressarcimento, tal possibilidade resta vedada, seja por falta de previsão legal, seja por disposição expressa de enunciado de súmula deste E. CARF:

##### **Súmula CARF nº 125**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, uniformes e EPI, fretes sobre compra de insumos, frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa e dos gastos com os bens e serviços abaixo discriminados:

- créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres;
- material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização;
- serviço de controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas, serviço de carga/descarga e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios.

Informe-se que o crédito se refere à Cofins ou PIS. Assim, as referências a Cofins constantes no voto condutor do acórdão paradigma retro transcrito devem ser aplicadas, nos mesmos termos, ao crédito de PIS.”

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto reiteramos que a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada, não em decisão paradigma, mas em **processo**

**idêntico** para apuração da COFINS. Assim no presente, voto por adotar a na íntegra a decisão de nº 3301-008.917, dando provimento parcial ao Recurso voluntário.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, uniformes e EPI, fretes sobre compra de insumos, frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa e dos gastos com os bens e serviços a seguir discriminados:

a- créditos de ativos correspondente às máquinas e equipamentos presentes nas granjas e na fábrica de ração, especificamente os itens relacionados à informática utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar, manutenção de temperatura de contêineres;

b- material de limpeza e desinfecção utilizado no frigorífico e em roupas, material para desratização;

c- serviço de controle de pragas, coleta e transporte de resíduos, controle de qualidade, dedetização de frigorífico e fábrica de rações, coleta e transporte de resíduos da produção, manuseio de contêineres, controle e monitoramento de pragas, serviço de carga/descarga e serviço de laboratório, inclusive materiais de análise laboratorial e material utilizado para o transporte de amostras para laboratórios.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles (voto do Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos)

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Redator designado.

Após pedido de vista e análise do processo, concordo com o relator original no sentido de aplicar a decisão exarada no processo 10935.900526/2013-27, uma vez que, nos termos do § 1º do art. 47 do RICARF, estamos diante de processos vinculados por conexão:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

Os fatos analisados no presente processo são exatamente os mesmos que foram analisados no processo 10935.900526/2013-27, uma vez que aqui estamos discutindo os créditos de PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação referentes ao 4º trimestre de 2009 e lá foram

discutidos os créditos de COFINS Não-Cumulativo – Exportação referentes também ao 4º trimestre de 2009.

E, se os fatos são os mesmos, o princípio da segurança jurídica exige que o direito aplicável, de forma uniforme e não contraditória, também seja o mesmo.

Não obstante, é preciso que se faça um pequeno reparo ao voto do relator original, uma vez que o Acórdão 3301-008.917, utilizado como razões de decidir, foi objeto de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo sido reformado na parte em que afastava as glosas relativas aos fretes pagos para a transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos e de armazenagem.

Eis a ementa do Acórdão 9303-012.293 relativa à matéria:

PIS-PASEP/COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a crédito das contribuições para o PIS-PASEP/COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

Assim, tendo sido negado provimento em relação aos fretes de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa no processo 10935.900526/2013-27, processo esse que serviu de base para a decisão aplicada no presente processo, é de rigor que também aqui se negue provimento a essa matéria.

Diante disso, acompanho o voto do relator, exceto na parte em que afasta as glosas relativas aos fretes de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa, matéria em relação à qual nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles