



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.900535/2013-18
ACÓRDÃO	3402-011.936 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KAEFER AGROINDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa. além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

DIREITO AO CREDITAMENTO EM REGIME NÃO CUMULATIVO SUJEITO À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 17 da Lei n.º 11.033/04 restringe-se ao "Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO", como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.

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.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

PIS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade do PIS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

CUSTOS DIVERSOS. SERVIÇOS GERAIS. SERVIÇOS DE TERCEIROS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos/despesas que dão direito ao desconto de créditos da contribuição são aqueles expressamente elencados nos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e os que se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR; a falta de identificação dos custos/despesas implica na manutenção da glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização.

SERVIÇOS DE ESTIVAS E CAPATAZIA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Dar provimento à inclusão dessas despesas no cálculo do ressarcimento, desde que elas não tenham sido incluídas no valor do produto importado e, portanto, composto a base de cálculo do valor aduaneiro.

CRÉDITOS A DESCONTAR. IMOBILIZADO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, caput, é inconstitucional. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

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 pelos custos e lucros decorrentes do processo de engorda de aves, representado por parcela da produção em peso, 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.

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

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral, apesar de ser após a fabricação do produto em si, não integra o custo do processo produtivo do produto, e não é passível de apuração de créditos por não representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, posto ser gasto posterior ao encerramento do processo produtivo.

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 provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (I) por unanimidade de votos, para reverter as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre (I.1) despesas com manutenção de imobilizado e (I.2) demais glosas já revertidas pela DRF em Relatório de Diligência Fiscal; (II) Por maioria de votos, em reverter a glosa sobre produtos/gastos/serviços diversos/despesas indiretas e imobilizados, desde

que não tenham sido incluídos no valor aduaneiro. Vencidos os conselheiros Bernardo Costa Prates Santos (relator) e Jorge Luis Cabral; e (III) Pelo voto de qualidade, para (III.1) manter as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre fretes de transferências gerais. Vencidos os conselheiros Bernardo Costa Prates Santos (relator), Cynthia Elena de Campos e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que reverteriam tais glosas. (III.2) reverter a glosa sobre o crédito presumido da agroindústria, referente às operações em contratos de parceria, desde que comprovado o pagamento para os parceiros a título de prestação de serviços. Vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Bernardo Costa Prates Santos (relator) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que mantinham tais glosas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles com relação ao Item “II”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luis Cabral com relação ao Item “III”. Ausente momentaneamente a conselheira Mariel Orsi Gameiro, substituída no julgamento pelo Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

Assinado Digitalmente

Bernardo Costa Prates Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Redator designado

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral - Presidente Substituto e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações) e Jorge Luis Cabral (Presidente). Ausente momentaneamente a conselheira Mariel Orsi Gameiro, substituída pelo conselheiro Alexandre Freitas Costa.

RELATÓRIO

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão bem resumidos no relatório do acórdão recorrido. Entretanto, adoto sua Ementa, que sumariza os fundamentos da decisão:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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.”

O Contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, proferido pela i. DRJ de Curitiba, e interpôs Recurso Voluntário, através do qual requer a aplicação dos novos conceitos de insumo, estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/PR. Para fins de apuração, os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS devem ser aferidos 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.

Reitera seu pedido de que sejam reconhecidos o direito ao ressarcimento integral dos créditos de PIS não cumulativo e exportações referentes ao 4º trimestre do ano de 2010 e, assim, homologadas as compensações efetuadas e, por consequência, extinção do crédito tributário exigido.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), diante da constatação de que nem o Auditor Fiscal, 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 3402-002,899, 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 julgado em comento.

Analisando o resultado da diligência, não se manifestou a respeito dos ajustes positivos, mas manteve sua discordância com relação à glosa dos seguintes créditos básicos: **a).**Produtos químicos – alíquota zero; **b).**Fretes de transferências gerais; **c).**Produtos/Gastos/Serviços diversos/despesas indiretas e imobilizados – **c.1).**serviço de descarga estivada/paletizada e manuseio de contêineres; **c.2).**Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, material de escritório, bloco atestado médico; bloco receituário médico, assistência médica/odontológica, gelol/salompas spray, atrovent gotas; **c.3).**Cesta básica, cesta natalina, cobrança, comissões, serviço de propaganda e publicidade, serviço de promotores de vendas; **c.4).**Serviço de treinamento e desenvolvimento; **c5).**Imobilizado; **c.6).**Supervisão certificação, emissão certificado islâmica; **d).** Ferramentas de pequeno valor; **e).** Despesas com exportação. Discordando, ainda, das glosas do Crédito Presumido da Agroindústria, expresso em operações em contratos de parceria - apropriação de créditos sobre a totalidade das aquisições de ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação dos animais, por meio de sistema de integração.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

O presente julgamento fundamenta-se em jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cristalizado em decisão do 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”.

Com a publicação do Parecer Normativo nº 5, de 2018, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da RFB, passou a ser adotada, no âmbito da RFB, a mesma tese fundamentada no REsp nº 1.221.170/PR. O fio condutor dos ressarcimentos de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS, gerados em operações no mercado interno e nas exportações, tem como fundamento o artigo 6º da Lei 10.833/2003, artigo 17 da Lei 11.033/2004 e art. 16 da Lei 11.116/2005.

Administrativamente a regulação se deu através da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11/10/2019 (DOU de 15/10/2019), e, posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº

2.121, de 15/12/2022 (DOU de 20/12/2022), que revogou a IN RFB nº 1.911/2019. Definiu-se assim quais os bens e serviços seriam considerados essenciais ou relevantes e aqueles que não o seriam – com suporte nas leis 10.637, de 2002 e 10.833 de 2003.

Determinada a elaboração de Laudo Técnico pela delegacia de origem, a DRF/Cascavel-PR assim informou:

De acordo com os demonstrativos de apuração da base de cálculo dos créditos elaborados pela fiscalização, as glosas foram segregadas/discriminadas conforme estrutura abaixo reproduzida. E a cada item apresentado, com a indicação das folhas do processo nº 10935.720101/2014-17 onde se encontra o documento base utilizado pela fiscalização, segue breve conclusão desta DRF/Cascavel em relação aos itens glosados diante das informações adicionais apresentadas pela interessada e das novas disposições normativas acerca do conceito de insumo:

a) na apuração de Créditos Básicos

(-) Exclusões - sem intimação

(-) Encargos de Depreciação (fls. 976/979): glosa a ser revertida em se tratando de encargos de depreciação vinculados a bens utilizados na produção de bens destinados a venda.

(-) Produtos Químicos (fl. 759): glosa a ser mantida nos termos do relatório da ação fiscal desta DRF/Cascavel. Não houve manifestação adicional da interessada neste ponto.

(-) Fretes - Aves (fls. 760/774): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, XVIII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Fretes - Suínos (fl. 775): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, XVIII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Fretes - Milho em Grãos (fls. 776/828): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, XVIII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Fretes de Transferências Gerais (fls. 829/835): glosa a ser mantida nos termos do relatório da ação fiscal desta DRF/Cascavel. Não houve manifestação adicional da interessada neste ponto.

(-) Fretes s/ Transferência Ração (fls. 836/843): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, VIII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Produtos/Serviços Diversos (fls. 844/845): impossibilidade de enquadramento como insumos, em face das disposições normativas acima citadas/transcrita, apenas em relação aos dispêndios com: bloco atestado médico; bloco receituário médico; caderno especial;

cartões/vale cesta básica; cestas básicas/natalinas, comissão (INSS, sobre vendas, PIS/COFINS/CSLL/IR); manuseio de contêineres; serviço de assessoria e consultoria; serviço de cobrança judicial; serviço de comunicação visual; serviço de descarga estivada/paletizada; serviço de impressões e xerox; serviço de promotores de vendas; serviço de propaganda e publicidade; serviço de treinamento e desenvolvimento; serviços profissionais - honorários; assist. técnica (form - IR, formação, PIS/COFINS/CSLL); assistência médica/odontológica; assistência técnica - IR; serviço de carga estivada/paletizada; treinamento e desenvolvimento.

(-) Exclusões - intimação nº 1 - item “a”

(-) Despesas Indiretas e Imobilizado (fls. 846/849): glosa a ser mantida nos termos do relatório da ação fiscal desta DRF/Cascavel. Não houve manifestação adicional da interessada neste ponto.

(-) Gastos com Laboratórios (fl. 850): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, XIII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita. (-) Serviços de Manutenção (fl. 851/855): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, VII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Serviços Diversos (fl. 856): impossibilidade de enquadramento como insumos, em face das disposições normativas acima citadas/transcrita, apenas em relação aos dispêndios com ‘supervisão certificação, emissão certificado islâmica’.

(-) Exclusões - intimação nº 1 - item “b”

(-) Despesas Indiretas e Imobilizado (fls. 857/859): impossibilidade de enquadramento como insumos, em face das disposições normativas acima citadas/transcrita, apenas em relação aos dispêndios com: absorvente higiênico c/ abas (8 unid.); atrovant gotas; bandeja de inox c/ 7 divisões p/ refeição; bandeja papel / festa; bloco atestado médico; bloco receituário médico; cesta básica/natalina; despesa comunicação PIS/COFINS/CSLL; despesas c/ viagens; gelol/salompas spray; guarda-chuva; máquina p/ fechar marmitex; serviço de assessoria, de cobrança judicial, de comunicação visual, de impressões e xerox, de propaganda e publicidade, de seguros, de treinamento e desenvolvimento; serviços profissionais - honorários; e terra para jardim.

(-) Uniformes e EPI (fls. 860/865): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, IX, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Ferramentas e Bens de Pequeno Valor (fls. 866/868): impossibilidade de enquadramento como insumos, conforme o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018, que assim dispõe: “95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.”

(-) Manutenção de Veículos (fl. 869): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, VII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Manutenção Elétrica-Hidráulica-Gás (fls. 870/887): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, VII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Manutenção Máq./Equip. em Geral (fls. 888/919): dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, VII, da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrita.

(-) Gastos Diversos (fl. 920): impossibilidade de enquadramento como insumos, em face das disposições normativas acima citadas/transcrita, apenas em relação aos dispêndios com: cartões/vale cesta básica; comissão (INSS, sobre vendas, PIS/COFINS/CSLL/IR); serviço de descarga estivada/paletizada; manuseio de contêineres; serviço de promotores de vendas.

(-) Exclusões - Intimação nº 1 - item “c”

(-) Despesas c/ Exportação - Diversos (e) (fls. 921/950): impossibilidade de enquadramento como insumos, em face das disposições normativas acima citadas/transcrita, por se tratar de dispêndios pós-produção de bens.

b) na apuração de Créditos Presumidos

Produtos de Origem Animal

(-) Operações com Parceiros (b) (fls. 658/758): não foram apresentados elementos novos que infirmem os fundamentos utilizados pela fiscalização para glosar os valores na apuração do crédito presumido.

(+) Frete de Suínos (d): ajuste decorrente do deslocamento efetuado pela fiscalização dos dispêndios com ‘Fretes - Suínos’ (crédito básico) para a apuração de crédito presumido. Ajuste a ser eliminado (zerado) para preservar a apuração do crédito básico, como originalmente apurado pela interessada.

Produtos de Origem Vegetal

(+) Frete de Grãos (j): ajuste decorrente do deslocamento efetuado pela fiscalização dos dispêndios com 'Fretes - Milho em Grãos' (crédito básico) para a apuração de crédito presumido. Ajuste a ser eliminado (zerado) para preservar a apuração do crédito básico, como originalmente apurado pela interessada

Examinaremos agora as glosas levadas a cabo no relatório fiscal e contestadas pelo recorrente, tudo com base nos conceitos de insumos fixado pelo E. STJ. Assim, sob a nova ótica de essencialidade e relevância, serão reexaminadas de forma específica, e calcadas nas atividades desenvolvidas pela recorrente em seus processos produtivos. Servirão de referência também o julgado de nº 3301-008.921, no processo de nº 10935.900534/2013-73, por se tratar das mesmas questões fáticas e jurídicas, por se tratar de pedido de ressarcimento de COFINS, do mesmo período.

São elas: **a).**Produtos químicos – alíquota zero; **b).**Fretes de transferências gerais; **c).**Produtos/Gastos/Serviços diversos/despesas indiretas e imobilizados – **c.1).**serviço de descarga estivada/paletizada e manuseio de contêineres; **c.2).**Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, material de escritório, bloco atestado médico; bloco receituário médico, assistência médica/odontológica, gelol/salompas spray, atrovent gotas; **c.3).**Cesta básica, cesta natalina, cobrança, comissões, serviço de propaganda e publicidade, serviço de promotores de vendas; **c.4).**Serviço de treinamento e desenvolvimento; **c5).** Supervisão certificação, emissão certificado islâmica; **c.6).** Imobilizado; **d).** Ferramentas de pequeno valor; **e).** Despesas com exportação. Discordando, ainda, das glosas do Crédito Presumido da Agroindústria, expresso em operações em contratos de parceria - apropriação de créditos sobre a totalidade das aquisições de ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação dos animais, por meio de sistema de integração.

Produtos químicos adquiridos com alíquota zero ou apuradas de forma monofásica

O direito de se aproveitar créditos sobre os custos dos insumos desonerados da contribuição (alíquota zero, não tributados e imunes), é expressamente vedado nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, citados anteriormente. Segundo aqueles dispositivos, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dão direito a créditos.

Do Acórdão n.º 3402-009.025, vemos que a mesma sorte tem os produtos submetidos à tributação monofásica, onde a solução de Consulta COSIT nº 218, de 06 de agosto de 2014, "...é explícita em excluir os créditos decorrentes da aquisição de produtos monofásicos para a apuração de créditos das pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo.". (fl. 5, do Acórdão referenciado)

Indevido, portanto, o creditamento na apuração do PIS não cumulativo tanto no caso dos produtos desonerados da contribuição (alíquota zero, não tributados e imunes), quanto daqueles submetidos aos sistema de tributação monofásico.

Fretes sobre transferências gerais e armazenamento

As razões para exclusão pela DRF-Cascavel-PR foram justificadas pela ausência de suporte legal para autorizar o creditamento. Tal decisão não encontra guarita junto à jurisprudência do CARF,

Da decisão proferida no Acórdão nº processo de nº 11080.900911/2017-69 temos:

“Pois bem, como é sabido, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte é utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e II) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também o direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como o frete de produtos acabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Adicione-se, também, como passível de creditamento, o frete de produtos acabados entre estabelecimentos. Este entendimento decorre da inteligência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em decisões não unânimes, ressalta-se, vem posicionando-se no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos, por se constituir como parte da 'operação de venda'.

Efetivamente, tendo a empresa industrial produzido um determinado produto, presume-se que será vendido, não havendo necessidade de que tal operação já tenha ocorrido para que o deslocamento do bem entre estabelecimentos seja considerado uma operação de venda, nos termos do artigo 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03.”. (Texto de Ementa do Acórdão nº 3302-013.770, relator José Renato Pereira de Deus, publicada em 02/05/2024).

(...)

Ainda em relação a este entendimento é de se transcrever a ementa proferida no referido acórdão 9303-008.260, da 3ª Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Recurso especial do contribuinte provido.”

Na forma dos julgados citados, cujas decisões adotamos, determinamos a necessária reversão das glosas dos fretes sobre transferências gerais e armazenamento.

Produtos/Gastos/Serviços diversos/despesas indiretas e imobilizados

São eles:

c.1). serviço de descarga estivada/paletizada e manuseio de contêineres;

Tais serviços, compõem o que se costuma denominar serviços de capatazia e podem estar vinculados a dois momentos distintos. O primeiro deles, estaria vinculado a atividade de produção propriamente dita e podem ocorrer antes da conclusão do processo produtivo e disponibilização das mercadorias fabricadas para venda. Assim, ao adquirir insumos e matéria prima importados, tais serviços seriam necessários e, portanto, passíveis de compor os créditos nos pedidos de ressarcimento.

Tudo isso acontece somente após a edição do Decreto nº 11.090 de 7 de junho de 2022, que alterou o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, para excluir os serviços de capatazia da composição da base de cálculo do valor aduaneiro. Anteriormente, no segundo caso, tais serviços poderiam compor o custo do insumo. Assim, somente após a entrada em vigência do referido decreto que tais despesas tiveram amparo legal para deixarem de ser incorporadas ao custo de aquisição da matéria prima/insumos importados.

Aqui devemos observar um fato importante. Na data de ocorrência dos fatos geradores em análise (janeiro a março de 2010), tais despesas ainda poderiam compor a base de cálculo do valor aduaneiro, portanto, naquele momento, ainda não seria cabível, obedecendo ao princípio da não cumulatividade, que tais serviços gerassem créditos a serem ressarcidos.

De fato, o decreto nº 11.090/2022, excluiu da base de cálculo do valor aduaneiro tais serviços. É do contribuinte a incumbência de demonstrar liquidez e certeza quando do exame administrativo. Se tal demonstração não é realizada não há como deferir seu pleito. Portanto o deferimento da inclusão de tais serviços nos ressarcimentos se dará apenas nos casos em que o contribuinte tiver comprovado efetivamente tais fatos, ou seja a não inclusão de tais serviços no valor aduaneiro.

c.2). Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, material de escritório, bloco atestado médico; bloco receituário médico, assistência médica/odontológica, gelol/salompas spray, atrovent gotas;

c.3). Cesta básica, cesta natalina, cobrança, comissões, serviço de propaganda e publicidade, serviço de promotores de vendas;

c.4). Serviço de treinamento e desenvolvimento;

c.5). Supervisão certificação, emissão certificado islâmica;

As demais glosas contidas e discriminadas nos itens c.2, c.3, c.4, e c5, serão examinadas de forma conjunta. O recorrente as considera como despesas essenciais para a realização de suas atividades produtivas e, daí, entender que são indevidas as glosas de tais serviços necessários ao seu processo produtivo.

Ocorre que, o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 esclarece que os serviços realizados após a finalização do processo produtivo ou que estejam associados a operações administrativas, contábeis, jurídicas e comerciais da empresa não são insumos. Não guardam relação com a essencialidade dos insumos na fabricação dos produtos. Dessa forma, nos valem de parte das razões de decidir, contidas no Voto do Acórdão nº n.º 3201-011.480, do relator Hécio Lafetá Reis:

“Conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei nº10.833, de 2003.

(...)

As atividades administrativas de forma geral, comuns à toda e qualquer empresa, fogem ao conceito de insumo estabelecido no julgamento do Resp. 1.221.170/STJ além da jurisprudência majoritária deste Conselho. Não sendo cabível o entendimento de que possam ser consideradas como despesas aptas à geração de crédito nesta sistemática de apuração. Especificamente quanto às despesas com comercialização é mister acompanhar a decisão recorrida no que diz respeito a impossibilidade do seu creditamento, pois, **apesar de viabilizarem a atividade econômica da empresa, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo**

vedada à apuração de crédito nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal, não se caracterizando como insumo.

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa. Portanto, **devem ser mantidas as glosas relativas às despesas com Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização, Serviços de Assessoria e Gestão Administrativa, Serviços de Análises Químicas e Laboratoriais, Consultoria para Construções e Instalações Industriais.**”

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 pela empresa. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa**, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.” (fls. 1957 e 1958 do processo).” (grifos do autor)

Devem ser mantidas, portanto, as seguintes glosas: **c.2).**Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, material de escritório, bloco atestado médico; bloco receituário médico, assistência médica/odontológica, gelol/salompas spray, atrovent gotas; **c.3).**Cesta básica, cesta natalina, cobrança, comissões, serviço de propaganda e publicidade, serviço de promotores de vendas; **c.4).**Serviço de treinamento e desenvolvimento; e **c.5).**Supervisão certificação, emissão certificado islâmica;

c6). Imobilizado

Considerando que os serviços, ora denominados imobilizado, podem se referir na verdade a serviços de manutenção de equipamento, como alega o recorrente. Decidimos pela reversão das glosas que tenham efetivamente sido apresentadas e comprovadamente sejam para a manutenção desse imobilizado. Tudo porque tais dispêndios podem ser enquadrados como insumos com base no art. 176, § 1º, XIII, da IN RFB nº 2.121, de 2022.

d). Ferramentas de pequeno valor

Devem ser mantidas as glosas sobre as despesas com ferramentas de pequeno valor, 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.

e). Despesas com exportação.

Como concordamos com as razões e as decisões relativas a tais despesas, contidas no processo de nº 10935.900534/2013-73 e seu Acórdão de nº 3301-008.921, que analisaram as mesmas questões fáticas, e assim decidir:

“GASTOS COM EXPORTAÇÃO

Também realizou glosas de crédito relacionadas com os gastos realizados com a aquisição de serviços vinculados à operacionalização das exportações dos bens produzidos pela empresa. A fiscalização afirmou que tais despesas não geram direito ao crédito por não terem sido utilizados no processo produtivo e por representarem um gasto efetuado posteriormente à conclusão do mesmo.

As despesas com serviços contratados para a realização da exportação, tais como seguro, despachante, comissão de vendas e etc., não são passíveis de apuração de crédito das contribuições por ligadas às despesas com a exportação dos produtos e não com seu processo produtivo.” (fl. 251 do processo) (grifei)

O Recorrente discorda, ainda, das glosas do Crédito Presumido da Agroindústria, expresso em operações em contratos de parceria - apropriação de créditos sobre a totalidade das aquisições de ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação dos animais, por meio de sistema de integração. Requer a correção monetária dos créditos a serem ressarcidos.

Com relação ao pedido de ressarcimento das despesas referenciadas no parágrafo anterior, novamente adotamos as razões e as decisões relativas a tais despesas, contidas no processo de nº 10935.900534/2013-73 e seu Acórdão de nº 3301-008.921 (fls. 243 a 264 do processo). Assim as reproduzo abaixo:

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 contraprestação 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 os 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 enquadrada 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 Parceria

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 parceria 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 contraprestação 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 revenda, 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 revenda 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 revenda 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 trata 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 - Revenda de Grãos e Suínos para Abate

Sobre a glosa de crédito presumido na revenda 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.

(...)

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

Voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre: despesas com manutenção de imobilizado; Fretes de transferências gerais; e todas aquelas já reconhecidas administrativamente pela DRF em seu Laudo Técnico. Manter as glosas dos seguintes bens e serviços: **a).**Produtos químicos – alíquota zero; **c).**Produtos/Gastos/Serviços diversos/despesas indiretas e imobilizados – **c.1).**serviço de descarga estivada/paletizada e manuseio de contêineres; **c.2).**Despesas com assessoria e consultoria, assistência médica, assistência técnica, material de escritório, bloco atestado médico; bloco receituário médico, assistência médica/odontológica, gelol/salompas spray, atrovent gotas;

c.3).Cesta básica, cesta natalina, cobrança, comissões, serviço de propaganda e publicidade, serviço de promotores de vendas; **c.4).**Serviço de treinamento e desenvolvimento; **c5).** Supervisão certificação, emissão certificado islâmica; **e).** Despesas com exportação; e Crédito presumido da agroindústria. expresso em operações em contratos de parceria.

Assinado Digitalmente

Bernardo Costa Prates Santos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia ao Ilustre Relator redijo divergência em relação ao voto vencido, por maioria, apenas no que diz respeito às glosas dos créditos referentes às despesas de fretes de transferências gerais e em relação às glosas referentes aos créditos presumidos da agroindústria, temas nos quais restou vencido o relator.

1. Fretes sobre transferências gerais

O Tema foi assim tratado no Relatório de Ação Fiscal que embasou o Despacho Decisório:

FRETES S/ TRANSFERÊNCIAS

27. No cálculo dos créditos foram apropriados gastos efetuados com fretes sobre transferência de ração e outros produtos não identificados, os quais, entretanto, não geram direito a crédito por falta de previsão legal.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente argumenta da seguinte forma:

2.4.5.2. Fretes para Armazenamento e sobre Transferências.

Neste tópico, a autoridade fiscal manteve a glosa por entender que a Recorrente apropriou-se de forma indevida, de créditos advindos de gastos efetuados com fretes para armazenamento de produtos e sobre a transferência de ração e outros produtos não identificados, para os quais não haveria previsão legal.

Novamente equivoca-se a autoridade fiscal, uma vez que, na ausência de previsão legal expressa, deve prevalecer a regra geral para o creditamento do PIS e da Cofins.

Com o advento das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 foi instituída a sistemática de tributação das contribuições PIS/COFINS, com o objetivo de torná-las não cumulativas, à semelhança do IPI e do ICMS, evitando-se assim, a incidência em "cascata". Nesse passo, é conferido à pessoa jurídica que apura o IR e a CSLL sobre o lucro real o direito de desconto de créditos de PIS/COFINS sobre determinados pagamentos.

Referido desconto de créditos possui respaldo legal nos artigos 3ºs das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os quais especificam em seus incisos e parágrafos, quais créditos são admitidos, bem como a forma de serem calculados. Apenas para comentar, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 é aplicado, também, à legislação do PIS (Lei nº 10.637/02) no que esta não dispôr.

(...)

A leitura do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 nos leva claramente ao entendimento de que o frete sobre as vendas cujo ônus seja do vendedor admite

apropriação de créditos de PIS e de COFINS, ou seja, não há dúvida quanto ao direito creditório sobre o frete utilizado para transporte do bem vendido para o adquirente.

Já em relação ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se tratar de uma operação de venda, entende a Autoridade Fiscal não ser possível a apuração de crédito por falta de previsão legal.

Todavia, o crédito sobre frete não está limitado às operações de venda, uma vez que o próprio dispositivo legal ao mencionar "(...) nos casos do inciso I e II (...)” admite claramente o crédito do frete para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos; assim, igualmente se é possível o crédito de frete sobre transferências.

Não obstante ao posicionamento mantido pela Autoridade Fiscal, observa-se que o CARF, em recentes decisões, está modificando a abrangência de seu posicionamento sobre a possibilidade de crédito entre estabelecimentos da mesma empresa. Como se depreenderá das decisões abaixo, o CARF tem admitido o crédito sobre fretes de insumos e de mercadorias (produtos acabados).

(...)

Também não há que se falar em produtos não identificados, uma vez que a Recorrente cumpriu com todos os questionamentos efetuados durante o processo fiscalizatório.

Assim, não há espaço, no caso, para a alegação da Fiscalização de que não haveria previsão legal para o creditamento em questão, quando não verdade, tanto a regra geral das Leis 10.637/02 e da 10.833/03, albergam o princípio da não cumulatividade.

Inicialmente, os créditos referentes a créditos relativos a despesas com fretes somente são admissíveis quando relacionados às previsões dos incisos dos artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, especialmente aqueles que ou os admitem como parte dos custos de aquisições de bens ou serviços cujas despesas dão direito aos créditos na apuração no regime não cumulativo de PIS/COFINS, ou de forma específica no caso de despesas sobre vendas, conforme reproduzimos abaixo o art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, de mesmo teor do mesmo artigo da Lei nº 10.637/2002.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Vemos no Recurso Voluntário que há menção aos fretes referentes aos incisos I e II, do art. 3º, acima citado, no entanto, não se encontra no processo, nem mesmo nos diversos documentos descritivos do processo produtivo, e-folhas 287 a 364, identificação e esclarecimento sobre a utilização dos produtos transportados entre estabelecimento da própria Recorrente em relação a condição de insumos do processo produtivo, ou a parcela de atividade de cada estabelecimento no processo produtivo, que justifique as transferências que resultaram em despesas de fretes, de forma a enquadrar estes produtos ou bens na condição de insumos.

A mera alegação sem provas não aproveita à Recorrente.

Com relação à glosa de despesas com fretes na movimentação de produtos acabados entre a unidade de produção e os centros de distribuição, referentes a mercadorias que ainda serão comercializadas, mas que a Recorrente alega já tratar-se das operações de vendas, conforme previsto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, combinado com o inciso II, do art. 15, desta mesma Lei para o caso do PIS.

Este tema é tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifo nosso)”

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)”

A Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à tradição da propriedade do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda. (Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os “Custo Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.” (grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências

tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

O julgamento foi convertido inicialmente em diligência, pela Resolução nº 3402-002-899, e o relatório final da diligência, e-folhas 379 a 387, onde fez-se a seguinte referência a esta glosa específica:

14. Portanto, a manifestação desta DRF/Cascavel-PR em relação às glosas efetuadas pela fiscalização leva em conta especialmente as disposições normativas acima transcritas, bem como as informações adicionais prestadas pela interessada.

15. A interessada, nas informações adicionais prestadas em face da intimação fiscal, inicialmente relata que no processo nº 10935.900534/2013-73, que trata de créditos da Cofins Não-Cumulativa - Exportação do mesmo período de apuração, parte das glosas efetuadas já foi revertida pelo Carf (acórdão já liquidado e processo arquivado) por ter tramitado separadamente do presente processo, apesar de ter sido objeto do mesmo procedimento fiscal. Por isso, e pelo fato de ambas as contribuições possuírem a mesma base de cálculo do crédito, a interessada requer que as glosas revertidas no citado processo da Cofins sejam igualmente aplicadas no presente processo.

16. De acordo com os demonstrativos de apuração da base de cálculo dos créditos elaborados pela fiscalização, as glosas foram segregadas/discriminadas conforme estrutura abaixo reproduzida. E a cada item apresentado, com a indicação das folhas do processo nº 10935.720101/2014-17 onde se encontra o documento base utilizado pela fiscalização, segue breve conclusão desta DRF/Cascavel em relação aos itens glosados diante das informações adicionais apresentadas pela interessada e das novas disposições normativas acerca do conceito de insumo:

(...)

(-) Fretes de Transferências Gerais (fls. 829/835): glosa a ser mantida nos termos do relatório da ação fiscal desta DRF/Cascavel. Não houve manifestação adicional da interessada neste ponto.

(...)

Desta forma, não tendo sido demonstrado de que as transferências de produtos entre estabelecimentos da Recorrente teriam sido relativas a insumos, dentro do processo produtivo, em que os diversos estabelecimentos executem parcelas essenciais e relevantes à produção do produto final, até por se tratar de despesas incorridas após o término do processo produtivo, e não sendo fretes em operações de vendas, há de se manter as glosas.

2. Créditos presumidos da agroindústria

Novamente peço vênha ao ilustre relator para apresentar voto vencedor referente aos créditos presumidos, na aquisição de bens de parceiros pessoas físicas, que recebem animais para a engorda e diversos insumos e, após o processo, retornam estes animais para integrarem o processo produtivo da Recorrente, nos termos descritos pela Autoridade Tributária, às e-fls. 1004 a 1006.

OPERAÇÕES EM 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

contraprestação 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.

(...)

45. A emissão de nota fiscal representativa da parcela que cabe ao parceiro/produtor no contrato firmado, portanto, não configura uma operação de compra e venda, mas o simples reconhecimento administrativo de um fato, o qual poderia dar-se por qualquer instrumento a critério da empresa. A emissão de nota fiscal de entrada talvez facilite o controle das operações, mas não é uma obrigação tributária.

46. Aliás, o valor constante das notas fiscais representativas da parcela do parceiro-produtor é outro ponto a ser analisado. A cláusula 3.12 do contrato exemplificativo apresentado pela empresa aponta que o valor a ser pago pelo produto será fixado à época da entrega dos lotes de frangos vivos, observadas as condições de preço no mercado da região. Este, entretanto, não poderia representar o valor a ser utilizado para o cálculo do crédito presumido, pois, conforme acima indicado, o valor pago não representa a contrapartida de uma operação de compra e venda regular, mas sim a parcela de uma das partes no contrato de parceria agrícola. Neste caso, o valor a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido da agroindústria deveria ser apurado em função dos custos efetivos aplicados na produção e não poderia ser superior ao custo dos insumos transferidos pela empresa, adicionados aos custos suportados pelo parceiro-produtor passíveis de apropriação segundo a legislação vigente (depreciação, energia elétrica etc.).

A Autoridade Tributária basicamente argumenta que, no contrato de parceria, a Recorrente possui a responsabilidade de entregar ao parceiro pessoa física pintos, rações e concentrados, e o parceiro responde pela engorda das aves em estrutura própria e outros custos relacionados. Por sua vez, o parceiro reteria parte da produção que seria pesada ao ser entregue ao abatedouro, como parte da remuneração, tendo a Recorrente preferência na aquisição.

Na prática, a autoridade tributária aponta que seria inviável que o parceiro retirasse seu quinhão, em aves, para transportá-los para entrega a outro comprador, após o processo de pesagem, pois logo em seguida os lotes entregues seguem para a abate, e não haveria disponibilidade para revenda a terceiros.

Então temos na prática que uma cooperativa agrária envia aves e insumos para engorda a parceiros, que prestam o serviço até levar as aves ao peso de abate e entregar o resultado do processo ao abatedouro, tendo parte da produção adquirida pela Cooperativa, em termos de peso total do lote, o que seria representativo dos custos de produção suportados pelo parceiro mais sua remuneração pelo que seria equivalente a uma prestação de serviço de produção terceirizada.

O que se depreende do relatório fiscal é que a Autoridade Tributária glosou o valor das notas de entrada, emitidas pela Recorrente e representativas da aquisição da parcela remuneratória do parceiro.

Segundo o contrato de parceria descrito pela própria Autoridade Tributária, o serviço prestado pelo parceiro, contratualmente, dá direito a este a parcela da produção, no momento da pesagem para entrega para o abate, e a partir daí, é sim de sua propriedade e passível de ser vendido, inclusive para a Recorrente. O fato de não ser possível a venda a terceiros seria irrelevante, posto que o contrato estabelece que o resultado da atividade do parceiro é remunerada numa certa quantidade do produto equivalente à remuneração pelos custos e resultados envolvidos.

Desta forma, entendo que trata-se de fato de uma aquisição nos termos exigidos pelo art. 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e que cabem os créditos à Recorrentes desde que se comprovem os pagamentos aos parceiros.

Conclusão

Voto por manter as glosas referentes aos fretes sobre transferências gerais e reverter as glosas ao crédito presumido das aquisições de aves de parceiros, desde que comprovados os pagamentos por estas aquisições.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, reverter as glosas sobre os serviços associados com a importação de insumos destinados ao processo produtivo (serviços de descarga estivada/paletizada e manuseio de containers), desde que tais serviços não tenham sido incluídos no valor aduaneiro, coube a mim a elaboração do voto vencedor sobre essa matéria, o que passo a fazer em sucessivo.

O i. Relator entendeu que, na época de ocorrência dos fatos geradores (janeiro a março de 2010), os custos de tais serviços comporiam o valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação, de tal sorte que, necessariamente, estariam inseridos nos custos de aquisição dos insumos importados.

Para o i. Relator, uma vez inseridos nos custos de aquisição dos insumos importados, tais serviços não poderiam, de forma autônoma, gerar crédito das Contribuições, sob pena de ofensa ao princípio da não cumulatividade. Por isso negou provimento ao Recurso Voluntário na matéria.

Não discordo fundamentalmente dos argumentos do i. Relator, mas tão somente do encaminhamento dado em seu voto para a solução do litígio.

Em primeiro lugar, é preciso que se diga que não parece haver muita polêmica sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito das Contribuições sobre os custos dos serviços associados com a importação de insumos destinados ao processo produtivo, especialmente depois que o STJ decidiu, no REsp 1.221.170, que *“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”*.

Sendo o bem importado essencial ou relevante para o processo produtivo da empresa, também os serviços associados com essa importação, necessários para fazer chegar os insumos até a linha de produção, devem ser considerados essenciais ou relevantes para o processo produtivo, de tal sorte que devem gerar crédito das Contribuições.

Não obstante, é evidente que, se os custos dos serviços associados com a importação de insumos destinados ao processo produtivo tiverem sido incluídos no valor aduaneiro, eles não poderão ser utilizados para a geração de crédito das Contribuições de forma autônoma. Se pudessem, o que teríamos, na prática, seria um crédito reconhecido em duplicidade, o que estaria em descompasso com o princípio da não cumulatividade.

Por isso a decisão do colegiado foi no sentido de reconhecer o crédito tão somente nos casos em que os custos dos serviços associados com a importação de insumos destinados ao processo produtivo não tenham sido incluídos no valor aduaneiro, o que passa a clara mensagem de que os créditos não podem ser reconhecidos em duplicidade.

Diante do exposto, voto por reverter as glosas sobre os serviços associados com a importação de insumos destinados ao processo produtivo (serviços de descarga estivada/paletizada e manuseio de containers), desde que tais serviços não tenham sido incluídos no valor aduaneiro dos insumos importados.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

ACÓRDÃO 3402-011.936 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10935.900535/2013-18

DOCUMENTO VALIDADO