



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.902383/2013-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-008.927 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2020
Recorrente KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO 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. POSSIBILIDADE.

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets 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. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas dos fretes de insumos com suspensão e frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, com relação a frete de produtos acabados para armazéns e estabelecimentos da mesma empresa. Divergiu o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que negava provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

Trata-se de pedidos de ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS da COFINS, 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, formalizados em PER/DCOMPs referentes ao 4º trimestre de 2009 e aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2010.

O presente processo trata da PER/DCOMP para ressarcimento de PIS – Mercado Interno, 4º trimestre de 2010, de número 20385.15078.200613.1.1.10-9502.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 112-132, foi conferido tratamento manual para a análise de todos os pedidos de ressarcimento. Para a verificação dos créditos, a fiscalização realizou algumas intimações para que a Recorrente apresentasse diversos documentos e arquivos digitais da escrituração fiscal e contábil, bem como a prestar informações acerca das operações que geraram os créditos pleiteados.

Nas respostas às intimações também foram apresentados arquivos digitais e informação com dados sobre as atividades desenvolvidas pela empresa, acompanhada de uma planilha contendo os demonstrativos analíticos de apuração dos créditos resumidos pelas linhas respectivas dos DICON - denominados “Fechamento Anual”, arquivos e demonstrativos estes utilizados no decurso da ação fiscal para as apurações devidas.

Com base em toda essa documentação, a fiscalização realizou a apuração dos créditos de PIS e Cofins referentes à aquisição de bens para revenda e bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo, realizando o cruzamento com os dados constantes da planilha demonstrativo apresentada pela Recorrente contendo a indicação dos montantes que geraram os créditos apurados, não tendo sido apurada nenhuma inconsistência entre os dados constantes dos documentos apresentados e os respectivos registros.

Toda essa auditoria fiscal realizada, documentação e conclusão fiscal foi reunida no processo de nº 10935.720101/2014-17, servindo de fundamento para os despachos decisórios emitidos para cada uma das PER/DICON referentes ao ano-calendário de 2010 e 4º trimestre de 2009.

Para a análise dos créditos, a autoridade fiscal adotou o conceito de insumos previsto na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, considerando-se como tal, 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.

A partir deste conceito de insumos, a fiscalização realizou glosas nos créditos, por entender que representavam situações que não se enquadravam no referido conceito ou não atendiam outros requisitos exigidos pela legislação para sua apropriação:

22. Tendo em vista a grande quantidade de operações e de tipos de bens e serviços elencados pelo contribuinte como aplicados na produção e, portanto, geradores de créditos de PIS e COFINS, **a apuração foi dividida em duas partes:** a) em 1º lugar, **foram identificadas aquelas operações que por sua característica não eram passíveis de gerar o crédito respectivo**, e que são identificadas nos demonstrativos elaborados pela fiscalização como sendo “**sem intimação**”, e b) em 2º lugar, **as operações em que não foi possível a identificação da fase ou momento do processo produtivo em que os bens ou serviços eram aplicados e/ou qual era a utilidade de cada um, e que são identificadas nos demonstrativos da fiscalização como sendo vinculadas a determinado “Termo de Intimação Fiscal”**.

23. Tendo em vista a grande quantidade de operações glosadas, as mesmas foram agrupadas por tipo de bem/serviço vinculado, sendo que as páginas em que os demonstrativos respectivos podem ser visualizados encontram-se indicadas nas planilhas de apuração dos créditos básicos referentes ao 4º trimestre de 2009 (fl. 983) e ao ano-calendário de 2010 (fl. 984). Conforme pode ser verificado nos demonstrativos, a maior quantidade de glosas refere-se às operações indicadas nos anexos ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, haja vista a grande quantidade de bens/serviços indicados pelo

contribuinte como tendo sido aplicados no processo produtivo e que não foram passíveis de imputação sem maiores questionamentos. (grifei)

As glosas realizadas estão a seguir discriminadas (grifos acrescentados):

COMPRAS COM ALÍQUOTA ZERO – Decreto nº 6.426/2008

24. No cálculo dos créditos foram apropriadas as compras de produtos químicos tributadas à alíquota zero, as quais não geram direito a crédito em conformidade com o disposto no art. 1º, inciso I, do Decreto nº 6.426/2008 (a partir de 08/04/2008) e art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

FRETES S/ COMPRAS

25. Em conformidade com as disposições administrativas acerca do assunto, 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 “aves para abate”, “suínos para abate” e “milho em grãos” serão excluídos no cálculo do crédito básico do PIS e da COFINS, haja vista que estes insumos não geram direito a apuração de crédito por representarem operações beneficiadas com a suspensão da incidência das referidas contribuições sociais (art. 9º da lei nº 10.925/2004).

26. Sendo que o contribuinte faz jus ao crédito presumido da agroindústria estabelecido pela Lei nº 10.925/2004, os montantes referentes aos referidos fretes serão adicionados ao custo dos insumos para os cálculos respectivos.

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.

BENS E SERVIÇOS EM GERAL

28. no cálculo dos créditos foram apropriados gastos com bens que não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa, e que representam despesas genéricas da atividade.

29. Considerando a grande quantidade de operações e a variedade de bens e serviços vinculados (vide itens 22 e 23), no demonstrativo de apuração da base de cálculo dos créditos básicos (fls. 983/984) 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 containers, 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.

ENCARGOS DE DEPRECIACÃO

30. Dentre os créditos apurados pelo contribuinte verifica-se a apropriação de valores vinculados a encargos de depreciação, sendo que não foi apresentado pelo contribuinte demonstrativo com indicação da formação dos valores, conforme solicitação contida no item 5 do Termo de Início de Ação Fiscal. Desta forma, a apuração dos valores foi realizada a partir dos dados extraídos da contabilidade da empresa (fls. 976/978).

(...)

32. Entretanto, conforme demonstrativo anexo (fl. 979), parcela dos valores apropriados pelo contribuinte nos cálculos do ano-calendário de 2010 referem-se a encargos de depreciação de veículos, equipamentos de geração de energia, tratores, móveis e utensílios, equipamentos de informática, equipamentos de comunicação, ajustes de valores, além de conta denominada genericamente de “Depreciação Chapecó”, os quais não geram direito a apropriação de crédito por falta de previsão legal. (grifei)

A fiscalização analisou as despesas abaixo e não encontrou inconsistências, mantendo os créditos respectivos:

CRÉDITO SOBRE RÚBRICAS DIVERSAS

33. Nos demonstrativos de apuração dos créditos de PIS e COFINS (fls. 506/507) e nos Dacon (fls. 71/492) referentes ao 4º trimestre de 2009 e ao ano-calendário de 2010, foram informados como geradores de crédito operações referentes à despesas de energia elétrica (linha 04), aluguéis de edificações (linha 05) e aluguéis de máquinas e equipamentos (linha 06), sendo que não foi apurada nenhuma inconsistência nos montantes escriturados, mantendo-se o valor informado como base de cálculo para apuração dos créditos vinculados.

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 (carne 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.

38. O crédito presumido da agroindústria foi calculado sobre o valor das aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País, com suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS, e de pessoas físicas residentes no País, dos seguintes produtos agropecuários: a) aves para abate, b) descartes de aves; c) suínos para abate, d) leitões para recria, e) milho em grãos, f) quirera de arroz, e g) sorgo, produtos que estão albergados pelas disposições da lei nº 10.925/2004 e da IN/SRF nº 660/2006, mediante a aplicação das alíquotas indicadas nos respectivos diplomas legais.

39. Entretanto, parcela das operações indicadas pelo contribuinte não se encontra perfeitamente adequada aos ditames das normas legais que regem a matéria, conforme relatado a seguir.

Ainda, a fiscalização 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 razão, 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:

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 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)

Também foram excluídos da base de cálculo do crédito presumido as vendas de grãos e aves e suínos para abate:

REVENDA DE GRÃOS E SUÍNOS PARA ABATE

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.

Após todas as considerações, apresentou os cálculos para apuração dos créditos, débitos e saldos remanescentes do PIS e da Cofins nos períodos indicados, sendo que o montante passível de ressarcimento representa o saldo credor vinculado a operações de venda no mercado interno, remanescentes em cada trimestre-calendário após as utilizações por desconto ou compensação no mesmo período.

Por consequência, foi proferido o Despacho Decisório de fl. 109, não reconhecendo os créditos requeridos, conforme conclusão a seguir:

Diante do exposto, INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP acima identificado.

Notificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, fls. 02-41, para instalar o contraditório em relação ao saldo credor de PIS Não-Cumulativo — Mercado Interno, e questionar a parcela não reconhecida de um total de R\$ 75.431,58, referente ao 4º trimestre de 2010, formulado no Pedido Eletrônico de Ressarcimento, fundado nos argumentos a seguir sintetizados:

Em 25 de julho de 2018 a 3ª Turma da DRJ/CTA proferiu o Acórdão 06-63.269, fls. 145-160, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a integralidade das glosas nos mesmos fundamentos do despacho decisório:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 192-218, para ressaltar o conceito de insumos fundado no critério da essencialidade e relevância, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça manifestado no Recurso Especial nº 1.221.170 e trazer os argumentos abaixo sintetizados:

- A não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS não se submete à legislação do IPI para definição do conceito de insumos, ainda que o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos;

- A Receita Federal, ao interpretar e aplicar a legislação fiscal, editando as instruções necessárias à sua execução, disciplinou indevidamente sobre o que se considera por insumos nas Instruções Normativas n. 247/2002 e n. 404/2004;

- A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço;

- O termo insumo representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de bens e serviços, com isso, o critério que se mostra mais próximo da 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 da empresa podem ser deduzidos. É o que se extrai dos artigos 290 e 299 do Decreto no 3.000/1999, que definem, respectivamente, custos e despesas operacionais;

- Afirma que os Tribunais Federais e até o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, já superaram o conceito de insumos defendido pela Receita Federal;

- Devem ser considerados como INSUMOS os gastos que, ligados aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultem no produto ou serviço, ou até mesmo as posteriores, desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento do fator de produção;

- Argumenta também pela essencialidade do gasto para a produção ou prestação de serviços. Existem custos e despesas estritamente vinculados e essenciais à atividade produtiva e econômica, cujo creditamento deve ser reconhecido;

- Descreve seu processo produtivo e junta Laudos de Descrição e Controle do Processo Produtivo (fls. 66-103) para fins de demonstrar todos os momentos do processo produtivo da empresa;

- Discute os créditos glosados pela Fiscalização (grifos acrescentados):

2.4.1. Compras com Alíquota Zero.

(...) a não-cumulatividade das contribuições e o direito ao aproveitamento dos créditos visam evitar a tributação em cascata. O regime de deduções em razão de aproveitamento de créditos é próprio do regime de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, razão pela qual tais créditos serão conferidos às pessoas jurídicas incluídas em tal sistemática, situação esta em que se encontra a Recorrente.

Frisa-se que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sem restrições ao direito de se apropriar créditos, foi elevada à categoria de Princípio Constitucional em 01/01/04, com a inclusão do § 12 no art. 195 da CF/88, por meio da Emenda 42/03.

Não havendo incidência do tributo em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, não se pode impedir o creditamento na saída do produto final, para dar cumprimento ao Princípio da Não-cumulatividade.

2.4.2. Fretes

2.4.2.1. Fretes sobre Compras.

(...) independente do fato dos produtos adquiridos estarem sob o benefício da suspensão da incidência das referidas contribuições sociais o frete não possui o mesmo benefício, ou seja, sofre a incidência da tributação das contribuições sociais e, desta forma, gera-se direito ao seu creditamento, não importando o enquadramento que a legislação dê aos insumos transportados.

Por fim, os valores dispendidos com frete de insumos integram a base de cálculo na apuração dos créditos PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, com escopo legal nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por ser etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos.

Desta forma, são devidos os créditos referentes aos fretes do para o transporte das aquisições de produtos, uma vez que o frete pago nas aquisições de mercadorias, desde que suportado pelo adquirente, geram créditos de PIS e Cofins, já que o mesmo compõe o custo de aquisição das mercadorias.

(...)

2.4.2.2. Fretes para Armazenamento e sobre Transferências.

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

(...) em relação ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se tratar de uma operação de venda, entende a Fiscalização 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.

(...)

3.4.7.2. Bens e Serviços em Geral.

O acórdão manteve a glosa de vários gastos realizados pela Recorrente (bens e serviços) por entender que não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa.

Com isso, foram consideradas despesas genéricas da atividade itens de extrema importância no processo produtivo, tais como:

- Transporte de Funcionários;
- Controle de Pragas;
- Coleta e Transporte de Resíduos;
- Gasto com Laboratório;

- Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual;
- Afiação de Facas;
- Material de Limpeza e Desinfecção utilizado no Frigorífico;
- Manutenção de Equipamentos

Da lista acima, utilizada apenas de forma exemplificativa, constata-se que a Fiscalização deixou de considerar que são gastos que estão ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto comercializado pela Manifestante, ou seja, são gastos necessários para a atividade produtiva.

Importante salientar 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. Portanto, como já mencionado, o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos não deve estar ligado à Legislação do IPI.

(...)

Ademais, há que se ressaltar que os insumos que deram origem aos créditos glosados, pela importância dentro do processo produtivo, adquirem o caráter da essencialidade, tais como as peças e os serviços prestados necessários para a manutenção, instalação e reposição dos equipamentos industriais, sem os quais não se faz possível que haja o efetivo funcionamento dos equipamentos, por si só se enquadram ao conceito subsidiário de insumos, qual seja, aquele que inobstante não tenha contato direto com o produto final, são indispensáveis ao processo de produção.

(...)

Com relação aos serviços não acatados pela Fiscalização, resta patente que são realizados em setores essenciais do processo produtivo da empresa, utilizados em máquinas e equipamentos necessários ao processo produtivo ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gerando, portanto, direito a créditos a serem descontados da Contribuição para a COFINS.

Em relação aos Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual (EPI), a i. Fiscalização entendeu que esses também não podem ser enquadrados como insumos aplicados no processo produtivo da empresa.

No entanto, conforme já mencionado em item específico desta Manifestação, é notório que a Manifestante fornece aos seus trabalhadores (por força de Lei), itens de segurança e proteção individual especialmente desenvolvidos para evitar que estes sofram ferimentos quando em atividade, em todas as etapas do processo produtivo.

Em relação aos Gastos com Laboratório, os itens em questão são utilizados, como o nome já indica, no laboratório da Manifestante, etapa indispensável do processo produtivo da empresa e sem o qual ou não se obtém o produto nas condições exigidas pelo mercado, ou se elevaria por demais o custo de produção, inviabilizando todo o processo produtivo.

Necessário, ainda, lembrar que, vários exames de sanidade exigidos pelo Ministério da Agricultura (MAPA), 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, demonstrando de forma inequívoca a imprescindibilidade dos laboratórios no processo produtivo da empresa.

Da análise do despacho decisório, verifica-se também que houve a glosa dos créditos sobre aquisições de bens do ativo imobilizado, tais como Máquinas e Equipamentos em geral, Computadores e Periféricos, Móveis e Utensílios e Veículos, inclusive tratores.

(...) Destaca-se que as Máquinas e Equipamentos especificados pela i. fiscalização são utilizados, sobretudo, nos aparelhos presentes nas granjas e na fábrica de ração. Ademais, os itens relacionados à informática são utilizados no controle da temperatura ambiente e da qualidade do ar. Por fim, os veículos são específicos e servem para o transporte de pessoal da área técnica e materiais para as áreas restritas e controladas para evitar contaminação.

(...)

2.4 Encargos de Depreciação

A i. Fiscalização não considerou como passíveis de gerar direito a apropriação de crédito por falta de previsão legal veículos, equipamentos de geração de energia, tratores, equipamentos de informática, de comunicação e demais itens de depreciação.

Conforme já amplamente demonstrado, os bens e serviços em questão são imprescindíveis e essenciais ao seu processo produtivo, sem os quais não haveria produção.

Portanto, devem ser considerados legítimos os créditos originados dos encargos de depreciação dos itens acima, uma vez que imprescindíveis ao processo produtivo da Recorrente.

2.5. Pallets.

(...) Observa-se que o transporte para o embarque e o carregamento da produção da Manifestante são fases integrantes do seu processo produtivo, haja vista que, conforme demonstrado, sem a realização desses serviços, não é possível a comercialização do produto fabricado.

(...)

Dessa forma, as despesas incorridas com a aquisição de equipamentos destinados ao embarque e desembarque do seu produto são passíveis de gerar crédito de PIS/COFINS, nos termos da legislação aplicável, por serem gastos necessários e diretamente vinculados ao processo produtivo da Manifestante.

2.6. Do Crédito Presumido da Agroindústria

(...)

2.6.1. Das Operações em Contratos de Parceria

(...)

Não seria porque uma das partes entrega um bem para ser cultivado/criado, que essa operação deixaria de ser uma parceria agrícola.

Ao contrário, a relação existente entre produtores rurais e as agroindústrias parceiras é favorável tanto à agroindústria quanto ao avicultor, para a agroindústria permite o controle em todas as etapas produtivas e a garantia da qualidade da produção necessária para a industrialização, com menores investimentos já que o capital investido não é seu e sim do parceiro, bem como, remunera por produtividade e não tem vínculo empregatício.

Para o avicultor a parceria também traz vantagens, pois recebe da agroindústria todo o acompanhamento técnico e os insumos necessários para a produção, bem como, tem garantida a comercialização total das aves quando prontas para o abate e a remuneração proporcional a rentabilidade de cada lote, todavia este necessita adequar-se as exigências de cada agroindústria e assumir o risco do investimento do capital inicial (instalações).

(...)

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de animais poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se de PIS e Cofins relativamente à ração e outros insumos utilizados na criação por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria, o parceiro da pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos animais que lhes foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber. (...)

2.6.2. Revenda de Grãos e Suínos para Abate.

Defende a autoridade fiscal que os produtos “milho em grão”, “sorgo” e “suínos para abate”, revendidos pela Recorrente, não deveriam ser objeto de apuração de crédito presumido da agroindústria sobre a sua aquisição uma vez que tais produtos não foram utilizados como insumos para a produção das mercadorias elencadas no art. 8º da Lei 10.925/2004, não gerando direito a apuração do referido benefício fiscal.

No entanto, a legislação em comento não realiza a restrição aduzida pela Fiscalização, não havendo vedação ao aproveitamento do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925 de 2004, pelas pessoas jurídicas em relação ao bem adquirido que fosse empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS ou COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições.

Diante disso, a Manifestante pode manter o crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS, determinado com base no artigo 80 da Lei no 10.925, de 2004, sobre as aquisições de matérias-primas, inclusive quando for empregada em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, ou que estejam sujeitos à isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições. (...)

2.7. Do Direito à Atualização Monetária - SELIC.

A atualização monetária é imprescindível à manutenção de toda a ordem econômica, que tem estreita relação com o sistema jurídico-tributário nacional. Caso não haja a correção monetária, ou caso ela seja permitida a apenas um dos polos da relação tributária, a ordem econômica ficará, indubitavelmente, abalada.

(...)

Nesse sentido, a Manifestante tem o pleno direito de atualizar o valor total de IPI a ser ressarcido desde a data a que tinha direito até a data atual, o que equivale dizer que inclusive o valor já deferido deverá ser corrigido monetariamente, por todos os motivos expostos anteriormente.

Alerta a Manifestante que se lhe for negado o direito à correção monetária, estará o fisco a lhe impor perdas imensuráveis. Ou seja, sendo efetuada devidamente a correção monetária a que a Manifestante tem direito, todos os seus procedimentos restarão comprovadamente adequados e dentro dos ditames legais.

Assim, insiste a Manifestante na premissa de que, em não se admitindo a reconstituição do valor por meio da correção monetária, estar-se-ia admitindo o enriquecimento sem causa do Estado e o consequente empobrecimento injusto da Manifestante. (grifei)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

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-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 SEQUINTE 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 ns. 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 DACON, 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 4º 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 razão, 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 (vide itens 22 e 23), 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 não relacionada com o frigorífico e fábrica de rações, 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 DEPRECIACÃO

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 (carne 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 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 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 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 produtos “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 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 - 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 revenda 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.

Saliente-se que quase dois anos após a apresentação do recurso voluntário, a Recorrente protocolizou petição de fls. 235-255 para prestar esclarecimentos sobre o recurso voluntário, juntando um laudo contendo memorial descritivo de seu processo produtivo em fls. 256-322 que nada acrescenta, além de já haver parte desse laudo juntado aos autos em sede de manifestação de inconformidade, situado em fls. 66-103. Nesta nova peça processual, a Recorrente o conceito de insumo do REsp nº 1.221.170 – PR, já ventilado em seu recurso, para discutir a essencialidade de despesas com fretes, pallets, despesas com exportação, tratamento de água, EPI, materiais e manutenção realizada nas máquinas e equipamentos, bom como despesas sanitárias.

Porém, entendo como impertinente a peça apresentada, bem como os laudos em anexo. Isso porque em nada esclarecem, permanecendo as mesmas certezas sobre as glosas revertidas e as mesmas faltas de comprovação sobre as glosas mantidas nesta assentada. Ademais, o laudo de memorial descritivo é datado de 2012, com revisão realizada no ano de 2014. Assim, quando da apresentação do Recurso voluntário, a Recorrente já o tinha em mãos e não o apresentou.

Desta feita, entendo preclusa a possibilidade de apresentação de provas, com base no § 4º do art. 16 do decreto nº 70.235/72, e não conheço dos documentos juntados intempestivamente.

A despeito disso, um ponto importante deve ser destacado. Na petição de fls. 235-255 a Recorrente traz a planilha elaborada pela própria fiscalização para acompanhamento do termo de verificação fiscal. O detalhamento desta planilha, com os itens de despesas glosadas e que compõe a rubrica “produtos e serviços diversos”, está em fls. 845 do processo administrativo nº 10935.720101/2014-17, onde resta controlado toda a fiscalização:

Descrição do Produto	Dez/09	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
TAXA DE PEDAGOGOS	1-03	7.875,00	8.243,92	8.469,44	8.507,28	8.788,80	8.742,40	8.959,41	9.750,64	6.857,83	5.261,25	4.336,68	4.417,57	72.837,17
TRANSPORTE DE FUNCIONARIOS PROO - INSE	1-03	28.432,00	49.580,92	25.515,00	64.203,73	158.281,85	214.784,35	38.679,57	187.934,92	253.830,24	274.203,01	296.368,20	289.750,11	1.839.765,38
ASSIST TECNICA FORM - IR	1-02	90.885,02	91.829,34	17.750,79	210,00		830,00	278,00		283,97				45.671,15
ASSIST.TEC. PIS/COFINS/CSLL	1-02					18.567,06			14.484,80		7.930,51			1.419,97
ASSIST.TEC. PIS/COFINS/CSLL	1-03	275,00	276,00	276,00	486,00	2.834,00	486,00	276,00	8.213,10	860,00	5.863,10	1.143,97	1.866,77	30.490,94
ASSISTENCIA MEDICA	1-03	18.865,33	19.557,41	21.209,37	14.039,30	36.230,20	34.268,41	32.484,85	36.026,45	37.004,65	35.824,97	42.158,67	44.096,87	395.155,29
ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGIA PRODUCAO (RISSE)	1-03					14.127,26		3.415,00		320,00				17.862,26
ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA PRODUCAO (R)	1-03	85.192,44	62.523,37	76.332,51	79.221,45	80.802,47	83.271,14	70.689,31	75.414,59	62.567,85	62.830,40	55.389,63	57.330,45	824.685,61
ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA PRODUCAO (R)	1-03	1.451,00	3.649,78	3.897,52	6.082,72	8.494,27	10.584,42	6.166,00	6.166,00	7.470,00	3.644,00	6.477,00	8.662,58	60.655,29
ASSISTENCIA TECNICA - IR	1-03	13.860,40	4.872,45	14.108,38	2.351,56	25.867,05	11.757,75	14.129,30	11.757,75	11.757,75	9.406,20	14.129,30	11.757,75	143.605,63
SERVICO DE CARGA E DESCARGA	1-03					275,00	1.077,00	310,00						1.662,00
SERVICO DE CARGA E DESCARGA	1-02					275,00	1.077,00	310,00						1.662,00
SERVICO DE CARGA E DESCARGA	1-03	20.504,88		31.762,53	17.154,05	15.988,20	20.833,62	28.815,70	24.431,23	14.304,55	18.125,22	18.466,06	20.537,86	228.088,74
SERVICO DE CARGA E DESCARGA	1-03					20.588,18	19.421,52	17.816,44			27.510,32	28.366,00	24.599,28	148.521,14
TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO	1-03							30,00						30,00
TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO FORMACAO	1-03							200,00						200,00
Somatório		981.779,37	953.262,58	1.077.484,45	874.184,45	1.058.887,81	915.875,72	1.080.988,07	1.136.818,07	1.199.333,64	1.328.713,27	1.222.291,06	1.233.945,84	11.254.458,84

Note que os totais dos meses que compõem o 4º trimestre de 2010 não corresponde ao valor do somatório de seus itens. A título de exemplo, no mês de novembro o total é de R\$ 1.222.291,06. Este somatório foi transportado para planilha que consta nos presentes autos, em fl. 128, veja:

Discriminação	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Base de Cálculo - Empresa (a)	17.536.042,42	16.516.073,79	20.971.342,99	18.462.473,12	19.630.118,49	22.833.655,28	24.084.443,97	23.155.671,52	23.458.006,07	33.381.440,86	26.162.759,40	24.279.556,98	260.852.044,89
(c) Excludentes - sem Infratopção	3.628,26					1.404.293,13			658.881,21		580.055,06	2.812.521,84	5.459.379,50
(c) Encargos de Depreciação	2.610,65	7.225,37	11.400,00	17.851,05	2.538,74	1.375,00	11.651,33	15.200,00	38.240,49	39.585,60	661.001,84	779.203,65	1.47.678,95
(c) Produtos Químicos	151.719,31	374.903,49	493.754,92	424.410,32	539.403,55	431.343,73	523.426,59	574.136,78	628.155,55	669.234,01	53.897,79	59.343,21	650.647,25
(c) Fretes - Quilos	50.701,12	91.722,05	48.849,31	50.687,38	44.923,66	46.382,37	60.896,25	56.417,39	36.612,69	230.379,37	314.237,40	325.470,59	2.605.980,04
(c) Fretes - Milho em Grãos	156.114,95	69.250,73	97.986,15	91.856,01	256.915,69	322.595,03	271.107,91	235.245,24	234.820,97	67.358,45	71.530,99	56.035,98	418.224,10
(c) Fretes de Transferências Gerais				46.950,31	35.547,24	48.367,10	68.006,43	37.754,32					
(c) Fretes de Transferências Ração	236.397,97	215.075,98	222.673,97	293.863,54	260.167,74	314.937,62	322.648,24	412.001,78	351.330,61	334.384,33	71.530,99	393.168,01	3.728.180,78
(c) Produtos/Serviços Diversos	981.779,37	953.262,58	1.077.484,45	874.184,45	1.059.887,81	915.875,72	1.080.988,07	1.136.818,07	1.199.333,64	1.328.713,27	1.222.291,06	1.233.945,84	13.254.458,84
(a) Somatório (b)	1.582.942,63	1.701.440,20	1.952.148,80	1.752.854,94	2.210.787,50	3.472.129,84	2.319.069,49	2.697.927,19	3.185.119,28	2.620.416,27	1.261.218,21	5.649.689,14	32.405.763,49

No entanto, somando cada um de seus itens, como assistência médica, pedágio etc., o somatório correto deveria ser R\$ 434.677,54. Assim, parece ter havido um simples erro de soma. Com isso, no momento da liquidação deste acórdão, a unidade de origem deve conferir a presença ou não do equívoco e, caso positivo, realizar a correção da soma.

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.

CONCLUSÃO

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, afastando as glosas dos créditos das contribuições apuradas sobre despesas com pallets, fretes de insumos com suspensão, 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.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior