



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11634.720126/2013-97  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.301 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de março de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
JAGUAFRANGOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

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

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LIMPEZA E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Os gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e micro-organismos, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS PARA A MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os combustíveis utilizados em frota própria, para o transporte e movimentação de insumos entre os estabelecimentos fabris, geram direito ao crédito das contribuições não-cumulativas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA.

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe 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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

**PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.**

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp n.º 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LIMPEZA E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES. POSSIBILIDADE.**

Os gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e micro-organismos, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS PARA A MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.**

Os combustíveis utilizados em frota própria, para o transporte e movimentação de insumos entre os estabelecimentos fabris, geram direito ao crédito das contribuições não-cumulativas.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA.**

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda,

por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito na aquisição de combustíveis utilizados na frota própria com o transporte de insumos entre estabelecimentos fabris da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais de divergência, apresentados pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face do acórdão n.º 3101-001.807, de 24/02/2015, o qual possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

**INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.**

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados, e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.**

Com o advento da Lei n.º 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, não gera direito a crédito de PIS as aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

**AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRODUTO FABRICADO**

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA.**

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe 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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

**INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.**

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e micro-organismos, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.**

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não gera direito a crédito de PIS as aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

**AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRODUTO FABRICADO**

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA.**

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe 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.

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional refere-se ao direito ao crédito das contribuições nos gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações (para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e micro-organismos). Ou seja, está ligada ao conceito de insumos e seu alcance aos referidos itens.

O recurso fazendário foi admitido por despacho aprovado pelo então presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Em contrarrazões o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário e, caso admitido, que seja improvido.

O contribuinte também apresentou recurso especial de divergência visando a discussão das seguintes matérias: 1) Insumos (gastos com combustíveis e lubrificantes na frota própria, no transporte de produtos vendidos); gastos com combustíveis em veículos de transporte próprio, insumos de produção; bens de manutenção da frota própria no transporte de insumos; 2) Insumos da parcela de produção do parceiro criador; e 3) Aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição. Matrizes.

Ao recurso especial do contribuinte foi negado seguimento por despacho aprovado pelo então presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Após a apresentação de agravo, a presidente da CSRF aprovou despacho dando seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte somente em relação às seguintes matérias: 1) gastos com combustíveis em veículos de frota própria utilizados no transporte de insumos e 2) insumos da parcela de produção do parceiro criador.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do recurso especial do contribuinte, em face de sua adesão ao PERT e, no mérito pede o não provimento do recurso.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Os recursos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Não tem razão o contribuinte ao pedir o não conhecimento do recurso especial fazendário por suposta falta de demonstração da divergência. Embora de maneira sucinta houve a demonstração da divergência, de forma que adoto as mesmas razões constantes do despacho de admissibilidade, para conhecer o recurso da Fazenda Nacional.

Também não tem razão a Fazenda Nacional em pedir o não conhecimento do recurso especial do contribuinte, em face de sua adesão ao parcelamento –PERT. Conforme consta do próprio despacho de desistência, e-fls 5027/5029, elaborado pela Equipe Regional de Parcelamento Fazendário, a desistência foi parcial e não abrange as matérias objeto do recurso especial.

### **Conceito de insumos**

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCP, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei n.º 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil**.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo**. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a**

**depende da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

### **Recurso especial da Fazenda Nacional**

Conforme relatado, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional refere-se ao direito ao crédito das contribuições nos gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações (para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e micro-organismos). Ou seja, está ligada ao conceito de insumos e seu alcance aos referidos itens.

O acórdão recorrido, após avaliar o laudo técnico do processo produtivo da contribuinte, fez a seguinte manifestação:

(...)

Como se trata de uma empresa agroindustrial, que exerce a atividade de criação, abate, comercialização e exploração de aves, suínos e bovinos, entendo que merece prosperar a argumentação da recorrente, de que os itens acima referidos, aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e micro-organismos, enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente, essenciais ao seu processo produtivo, e utilizados ainda que indiretamente na produção.

Entendo também que a não aplicação dos insumos no processo produtivo, com a consequente ausência da etapa de limpeza e desinfecção, certamente comprometeria a cadeia de segurança alimentar, inviabilizando a qualidade do produto final.

(...)

Essa interpretação está em consonância com o conceito de insumos antes alinhavado, de forma que nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## **Recurso especial do contribuinte**

### **1) Gastos com combustíveis em veículos de frota própria utilizados no transporte de insumos**

O acórdão recorrido de forma um pouco lacônica indeferiu esse crédito, da seguinte forma:

(...)

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, os gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos glosados não se enquadram no conceito de insumo e também não se trata de serviço de frete na operação de venda, inexistindo previsão legal para seu creditamento.

(...)

Essa turma, amparada no conceito de insumos já alinhavado anteriormente, tem entendido que os gastos com combustíveis, utilizados na frota própria com o transporte de insumos entre os estabelecimentos fabris, dão direito a apropriação de créditos nos termos do inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Veja como o contribuinte explica esta atividade em seu recurso especial:

(...)

Tanto é assim, que para o exercício das atividades da recorrente, é necessário o transporte de matérias primas entre as suas unidades, sendo que os gastos com estes deslocamentos (combustíveis e lubrificantes) são imprescindíveis para a cadeia produtiva, sendo consumidos no processo.

(...)

Não localizei elementos processuais em que a fiscalização tenha combatido esse perfil de gastos em relação aos combustíveis.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial, nesta matéria.

### **2) insumos da parcela de produção do parceiro criador.**

Observe como tal crédito foi indeferido no acórdão recorrido:

(...)

Como existe uma parcela das aves que cabe ao produtor integrado, tal parcela não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda pela

pessoa jurídica. Trata-se de produção de terceiros, e os insumos relativos a tal parcela são vinculados ao processo produtivo de terceiros.

Apenas gera direito ao crédito a parcela própria do Parceiro-Proprietário e os dispêndios referentes aos pintainhos, ração e medicamentos utilizados proporcionalmente nessa parcela. Não existe previsão legal para conceder créditos das contribuições sobre insumos relativos a produção de terceiros.

(...)

A linha de defesa sustentada pelo contribuinte parte do princípio de que todos os gastos com esses insumos utilizados na produção de frangos pelo parceiro criador, foram suportados financeiramente pela empresa. Assim ela explica o funcionamento da parceria:

(...)

No que tange aos insumos da parcela de produção do parceiro criador, cabe salientar que a recorrente mantém com seus integrados contrato de parceria rural, firmado com base no artigo 96, inciso V, da Lei n.º 4.504/1964 (Estatuto da Terra), visando à criação, engorda e terminação de aves para abate, conforme Laudo Técnico anexo.

**Referido contrato prevê obrigações à recorrente em fornecer (i) pintos de um dia; (ii) rações; (iii) medicamentos; (iv) assistência técnica e; (v) transporte.**

**Enquanto ao produtor integrado cabe (vi) prestar serviços para criação e terminação de aves; (vii) combustível para aquecimento (gás, lenha e energia elétrica); (viii) cama do aviário (maravalha, serragem, etc.); (ix) - manutenção de carreadores de acessos aos aviários; (x) fornecer adequada estrutura de aviários (instalações) e; (xi) suportar o risco pela mortandade de animais.**

Segundo a sistemática do contrato de parceria rural, do resultado obtido com a terminação das aves, o produtor integrado recebe uma percentagem sobre o total de quilos de aves vivas terminadas, sendo que, referido percentual lhe é devido por ter agregado valores na terminação dos animais, dentro do que rege o Estatuto da Terra e, bem assim, por ter disponibilizado sua estrutura e demais insumos fornecidos e que são de sua inteira responsabilidade.

(...)

**É imperioso lembrar que os bens remetidos ao produtor integrado (medicamentos, rações e outros), retornam para a recorrente na forma de aves vivas que, por sua vez, são abatidas e, o produto final (carnes), é integralmente tributado pelo PIS/COFINS.**

**Portanto, não se pode admitir a glosa dos créditos legítimos, pois trata-se de insumos de produção adquiridos pela recorrente para viabilizar a parceria rural, vez que os custos de tais bens foram integralmente suportados pela recorrente, integrando o preço final do produto (carnes).**

(...)

Os inc. II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, obviamente reconhece que esses itens são insumos do processo produtivo do frango. Porém, o raciocínio de que ele arca integralmente com o custo desses insumos não é verdadeiro. Como ele mesmo disse, existe um contrato de parceria com o produtor rural no qual se prevê uma divisão de custos da produção. A título de exemplo, a empresa efetua o pagamento de toda a ração fornecida para a criação dos frangos, mas embora ele pague, o produtor rural também arca com esse custo ao disponibilizar outros dispêndios de forma isolada. Na verdade existe implicitamente no contrato de parceria uma divisão de todos os custos proporcionalmente entre a empresa e o produtor rural. Obviamente como os custos do produtor rural são menores a ele cabe uma proporção menor da produção.

Portanto, correta a interpretação dada pelo acórdão recorrido de que os créditos com esses insumos são proporcionais à parcela de produção que lhe cabe.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial nesta matéria.

### **Conclusão**

- 1) Voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional;
- 2) Voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para reconhecer o crédito na aquisição de combustíveis utilizados na frota própria com o transporte de insumos entre os estabelecimentos fabris da empresa.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal