



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.900971/2018-01
ACÓRDÃO	3102-003.720 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIGORIFICO ROSFRAN LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

PIS. CREDITAMENTO. FARELO DE SOJA. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de farelo de soja (NCM 23.04), produto sujeito à suspensão das contribuições ao PIS e Cofins nas vendas no mercado interno, não gera direito ao crédito das contribuições não cumulativas para o adquirente.

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CRÉDITO. SÚMULA CARF 190. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

PEDÁGIO. CRÉDITO. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível o desconto de crédito sobre despesas com pedágio, já que tais despesas não estão elencadas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e não se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reversão das glosas referentes aos créditos de insumos utilizados junto a produtores rurais (sistema de parceria). Vencidos os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel (relator) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de pedido de ressarcimento de crédito relativo ao PIS/Pasep Mercado Interno do 1º trimestre de 2012.

Despacho decisório da DRF/Piracicaba – SP reconheceu apenas parcialmente o crédito pleiteado.

O despacho decisório baseou-se em análise efetuada pela fiscalização daquela delegacia, que lavrou Termo de Informação Fiscal onde destaca os valores de créditos glosados:

8. Quanto aos bens adquiridos para revenda, a Rosfran calculou o crédito básico sobre a compra de frango resfriado (NCM 0207.11.00), pedaços e miudezas de frango (NCM 0207.14.00), milho (NCM 1005.90.10), ração engorda FATEC (NCM 1602.39.00), bacom manta (NCM 1602.40.00) e ovo (NCM 8708.29.19). Em relação aos 3 (três) últimos itens, em resposta à intimação de 05/06/2018, esclareceu o sujeito passivo que houve erro na escrituração, e que tratam-se na verdade da mercadoria frango abatido, classificada na NCM 02.07 (ver **DOC 10**). Os produtos classificados nas NCM 10.05 e 02.07 estão com o pagamento suspenso das contribuições do PIS e da COFINS, em face do previsto nos incisos I e IV do art. 2º da IN 1.157, respectivamente. E conforme previsto pelo § 2º do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não dará direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Por isso, os créditos apurados sobre estes itens serão glosados.

9. Quanto aos bens utilizados como insumos, a Rosfran calculou o crédito básico sobre a compra de farelo de soja PL 46/GRN, farelo de soja peletizado, farelo de soja floculado, todos classificados com a NCM 2304.00.90; farelo de soja semi-integral (erroneamente classificada com a NCM 1208.10.00, enquanto que o correto é a posição 2304.00.90, conforme consta das NF-e). Ocorre que desde 01/01/2011 está suspenso o pagamento da contribuição para o PIS e da COFINS sobre a receita bruta da venda destas mercadorias no mercado interno, conforme previsto pela Lei n. 12.350/2010 (art. 54), e disciplinado pela Instrução Normativa RFB n. 1.157/2011, em seu art. 2º, inciso I; art. 3º, inciso I; e art. 4º, inciso I, alínea “a” (para o caso da Rosfran). E como já vimos, não dará direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Por isso, os créditos apurados sobre estes bens serão glosados.

10. A Rosfran calculou crédito sobre a aquisição de óleo vegetal usado (NCM 1518.00.90). Ocorre que as aquisições feitas do fornecedor Agrosul Com. Arm. Cereais Ltda (CNPJ 06.065.152/0001-59) trataram-se de milho em grãos (NCM 1005.90.10), conforme as respectivas NF-e. Estas vendas estão com o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS suspensas, como previsto pelo art. 2º, inciso I da IN 1.157 e demais condições nela previstas. Por isso, os créditos apurados sobre estes bens serão glosados.

11. A Rosfran calculou crédito básico sobre mercadorias adquiridas da Fatec Indústria de Nutrição Saúde Animal Ltda (CNPJ 60.835.907/0002-83) e classificadas como salsicha anglo viena (NCM 1601.00.00). No entanto, pelas NF-e, tratavam-se do produto polimax (NCM 2309.90.90), com suspensão do pagamento da contribuição, em face do previsto no inciso II do art. 2º da IN 1.157, não tendo, portanto, direito de apurar crédito sobre estes itens.

12. A Rosfran calculou crédito básico sobre as mercadorias identificadas como tábuas de pinus (NCM 4407.10.00) e sc bopp (NCM 8708.99.90). Em esclarecimento fornecido à Fiscalização (ver **DOC 10**), informou que, na verdade, trata-se de ração (NCM 2309.90) e farelo de soja (23.04), respectivamente. A contribuição do PIS e da COFINS sobre a venda destes produtos está suspensa, como disciplinado pelos incisos I e II do art. 2º da IN 1.157, não tendo direito a apurar crédito sobre estes itens.

13. A Rosfran apurou créditos sobre o aluguel de veículos. As Leis n. 10.637 e 10.833, em seu inciso IV do art. 3º, permite a apuração de crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Não há permissivo legal para se apurar créditos sobre o aluguel de veículos. Neste sentido, a Solução de Consulta SRRF03/DISIT n. 14, de 15/09/2010. Por isso, estes créditos serão glosados.

15. Questionado sobre os combustíveis e lubrificantes, o sujeito passivo informou que “são utilizados exclusivamente para abastecimento da frota de caminhões da Requerente [Rosfran], que são utilizados para transportar mercadorias diretamente relacionadas à produção, tais como insumos adquiridos (milho, soja e outros), ração para utilização nas granjas responsáveis pela criação das aves para abate, e aves vivas com destino ao estabelecimento abatedouro” (ver **DOC 03**). Ou seja, estes veículos são utilizados para buscar as mercadorias dos fornecedores, ou para levar a ração para as granjas, ou as aves para os abatedouros. São gastos com transportes externos ao estabelecimento da Rosfran, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo, sobre os quais podem ser apurados créditos. Assim, serão glosados os respectivos créditos. Como consequência, os gastos com a manutenção destes veículos, também não se enquadram no conceito de insumo, e serão glosados.

16. Os gastos com pedágio também não se enquadram no conceito de insumo definido pela legislação tributária. Não são serviços aplicados diretamente no processo produtivo do sujeito passivo. E nem está incluído nas demais possibilidades de crédito previstas no art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833. Neste sentido a Solução de Consulta SRRF/9RF n. 292/2008. Os créditos apurados sobre estes gastos serão glosados.

20. A dúvida é se sobre os insumos consumidos na criação dos frangos que pertencem ao parceiro poderia a ROSFRAN apurar créditos. Uma leitura atenta do texto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite a resolução da dúvida. Observe-se que esse dispositivo autoriza a apuração de créditos em relação a *bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Está claro nesse comando, diante de seu contexto, que a produção há de pertencer à pessoa jurídica que apura o crédito e que essa produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada. Ora a parcela das aves que cabe ao produtor integrado **não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda** pela pessoa jurídica (é irrelevante, nesse aspecto, a eventual prática de a ROSFRAN adquirir essa parcela do produtor rural), não podendo, portanto, ser apurado crédito sobre a parte da produção de frangos que pertence ao produtor rural (parceiro).

A empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que “ todos os dispêndios glosados pela Ilma. Autoridade Fazendária são na realidade insumos essenciais às atividades da Requerente e, nessa medida, são aderentes às hipóteses autorizadoras do creditamento previstas na legislação e chanceladas pelo Poder Judiciário e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em reiteradas decisões que devem balizar o entendimento e os procedimentos fiscalizatórios da Administração Pública.”. Discorreu, em seguida, sobre cada uma das glosas de créditos feitas pela fiscalização.

A manifestação de inconformidade foi analisada e julgada procedente em parte, por unanimidade de votos, pela 17ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (DRJ/06) conforme acórdão 106-045.513, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 13888.900971/2018-01

ACÓRDÃO 106-045.513 – 17ª TURMA/DRJ06

SESSÃO DE 17 de janeiro de 2024

INTERESSADO FRIGORIFICO ROSFRAN LTDA

CNPJ/CPF 04.829.643/0001-01

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

PIS/PASEP. COFINS. 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. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 05/03/2024 pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, e, em 28/03/2024, apresentou recurso voluntário em que solicita:

113. Ante o exposto, requer-se o recebimento, conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário para se seja reformado o v. acórdão e reconhecida a integralidade do crédito pleiteado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, devendo, então, ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de PIS cujo crédito foi reconhecido apenas parcialmente.

O recurso voluntário solicita a análise conjunta do presente processo com outros 23 processos, todos de 2018, já que se originam do mesmo processo investigativo. Em seguida, traz questões sobre a glosa de créditos relativos a insumos (farelo de soja); aluguel de veículos de pessoa jurídica; despesas com pedágios e créditos de insumos adquiridos junto a produtores rurais (sistema de parceria).

Todos esses assuntos passam a ser tratados em seguida.

1) Análise conjunta de processos

Neste tópico a recorrente solicita a análise conjunta de 24 processos, relativos ao mesmo processo investigativo:

10. Inicialmente, a Recorrente informa que o v. acórdão ora combatido decorre do procedimento fiscalizatório consubstanciado no e-Dossiê nº 10010.034701/0318-03 que analisou os PER que abrangem o período de 2012, 2013 e 2014 referente ao PIS e à COFINS.

11. Nessa esteira, foram proferidos 24 (vinte e quatro) acórdãos provenientes do mesmo contexto fático e legal, de modo que se faz necessária a sua distribuição e julgamento em conjunto a fim de evitar decisões conflitantes entre si. Veja abaixo o quadro que consolida todos os processos provenientes da mesma fiscalização:

Processo Administrativo	PER	Imposto	Período
13888-900.971/2018-01	01902.62336.130116.1.1.10-4953	PIS	1º trimestre de 2012
13888-900.997/2018-41	40364.39475.130116.1.1.11-0694	COFINS	1º trimestre de 2012
13888-900.973/2018-91	34773.50518.130116.1.1.10-9099	PIS	2º trimestre de 2012
13888-900.978/2018-14	09522.72618.130116.1.1.11-3142	COFINS	2º trimestre de 2012
13888-900.975/2018-81	19698.90409.130116.1.1.10-0970	PIS	3º trimestre de 2012
13888-900.980/2018-93	27647.49191.130116.1.1.11-0419	COFINS	3º trimestre de 2012
13888-900.974/2018-36	20693.06125.130116.1.1.10-0837	PIS	4º trimestre de 2012
13888-900.976/2018-25	07124.75428.130116.1.1.11-8005	COFINS	4º trimestre de 2012
13888-900.977/2018-70	38089.48762.130116.1.1.10-2434	PIS	1º trimestre de 2013
13888-900.979/2018-69	31097.06629.130116.1.1.11-3457	COFINS	1º trimestre de 2013
13888-900.981/2018-38	18283.67865.130116.1.1.10-4814	PIS	2º trimestre de 2013
13888-900.982/2018-82	06011.23114.130116.1.1.11-1819	COFINS	2º trimestre de 2013
13888-900.991/2018-73	03029.92645.130116.1.1.10-7330	PIS	3º trimestre de 2013
13888-900.985/2018-16	14681.37493.130116.1.1.11-8079	COFINS	3º trimestre de 2013
13888-900.992/2018-18	24626.29693.130116.1.1.10-6091	PIS	4º trimestre de 2013
13888-900.987/2018-13	39303.52135.130116.1.1.11-9910	COFINS	4º trimestre de 2013
13888-900.993/2018-62	25439.79424.130116.1.1.18-1006	PIS	1º trimestre de 2014
13888-900.989/2018-02	15193.69437.130116.1.1.19-0026	COFINS	1º trimestre de 2014
13888-900.994/2018-15	16948.25909.130116.1.1.18-4000	PIS	2º trimestre de 2014
13888-900.983/2018-27	10713.79875.130116.1.1.19-1204	COFINS	2º trimestre de 2014
13888-900.984/2018-71	01667.68781.130116.1.1.18-7851	PIS	3º trimestre de 2014
13888-900.986/2018-61	20064.15689.130116.1.1.19-1834	COFINS	3º trimestre de 2014
13888-900.988/2018-50	34280.47450.130116.1.1.18-2571	PIS	4º trimestre de 2014
13888-900.990/2018-29	06063.48243.130116.1.1.19-9572	COFINS	4º trimestre de 2014

Com relação a este pedido, já foi analisado e atendido conforme documento de fls. 186/190.

Efetivamente os processos foram encaminhados para o CARF e distribuídos para esta Turma 3102, todos sob a mesma relatoria.

Importante notar que os processos podem ser considerados repetitivos – ou seja, uma vez julgado o processo paradigma, os repetitivos seguem automaticamente a mesma decisão.

Nesse contexto, não existirão decisões divergentes ou conflitantes entre si.

Assim, segue-se para a análise das questões de mérito.

2) Glosa de créditos relativos a insumos (farelo de soja)

Neste tópico, a recorrente discorre sobre o conceito de insumos definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e sobre a glosa feita nas aquisições de farelo de soja. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

14. Inicialmente, importante destacar que, em que pese o caso em exame verse apenas sobre uma das contribuições, parte da fundamentação a ser apresentada pela Recorrente abrangerá o PIS e a COFINS em razão da similaridade das referidas contribuições.

15. A sistemática do regime da não cumulatividade foi inserida em nosso ordenamento jurídico, para fins de PIS e COFINS, pela Emenda Constitucional nº 42. O ordenamento constitucional encontra repercussão nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que indicaram em seus artigos 3º uma listagem enumerativa das despesas que dariam direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições.

(...)

42. Neste contexto, o E. STJ pacificou o entendimento de que o conceito de insumos para fins de créditos de PIS/COFINS deve estar atrelado à essencialidade e/ou a relevância da despesa para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Confira-se a ementa do REsp nº 1.221.170/PR:

(...)

46. Portanto, evidente que, de acordo com a legislação vigente e o entendimento da Corte Superior, o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa essencial ou relevante à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)

51. Conforme exposto em Manifestação de Inconformidade, a d. autoridade fiscal entendeu por glosar os créditos relativos a insumos – que, em tese, não se sujeitam à tributação das contribuições, a saber o farelo de soja. Tais glosas foram mantidas pelo v. acórdão, que assim registrou:

(...)

53. Isso porque entende o v. acórdão recorrido que pelo mero fato de a legislação enquadrar o código 2304 como uma hipótese de suspensão supostamente já seria possível a manutenção das glosas realizadas.

54. Todavia, não merece prosperar esse argumento, porque, conforme demonstra o arquivo DocComprobatorios01 – “aba C170 – Farelo de soja glosado”, todos os CST dos produtos relacionados a “farelo de soja” constavam sob o código 53, que descrevem operações com “Direito a Crédito -Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno” (cf. Tabela Código da Situação Tributária Referente ao PIS/Pasep e à COFINS – CST – Versão 1.0.0). Desse modo, conclui-se que os códigos informados pelos respectivos emitentes indicam justamente o contrário do que entendeu a d. Autoridade Fiscal, bem como o v. acórdão, visto que descrevem operações que dão direito ao crédito.

(...)

57. Com efeito, o fato de os insumos adquiridos serem classificados pelo CST 53 nos Registros C170 da EFD-Contribuições demonstra que a Recorrente tomou créditos de valores de PIS e COFINS que foram efetivamente tributados pelos respectivos fornecedores.

58. Como dito, é cediço que a legislação que rege as contribuições não autoriza o creditamento nos casos de aquisições de insumos que não tenham sido tributados nas operações anteriores, exceto nos casos de aquisição de insumos isentos. Mas, autoriza o crédito quando as operações anteriores forem tributadas, razão pela qual a análise deve ater-se à sujeição do insumo à tributação nas etapas anteriores da cadeia, o que ocorreu no presente caso.

(...)

60. Com efeito, para fins de apropriação de créditos de PIS/COFINS, é necessária a observância da natureza do produto, da operação de aquisição (se foi ou não tributada), bem como da destinação a ser dada àquele produto por seu adquirente, razão pela qual os créditos referente à aquisição de farelo de soja pela Recorrente são plenamente legítimos, fazendo-se necessária a imediata reversão das glosas efetuadas pelo v. Acórdão.

Não assiste razão à recorrente.

O cerne da questão está em saber se o farelo de soja adquirido pela recorrente dá direito ou não ao creditamento das contribuições não cumulativas.

A glosa se deu pois, tratando-se de produto cujo pagamento do PIS e da Cofins está suspenso na venda, não gera créditos para o adquirente.

Na manifestação de inconformidade, a empresa, numa clara falha de interpretação de texto, alegou que o farelo de soja (produto da posição 23.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul) estaria expressamente excluído das hipóteses legais de suspensão das contribuições.

O acórdão recorrido mostra que tal produto está, sim, incluído na suspensão:

O citado artigo 54 da Lei nº 12.350/2010 estabelece:

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, **exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30**, e nas posições 12.01, **23.04** e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

A simples leitura do dispositivo legal mostra que, diferentemente do que entendeu a interessada, a exceção da suspensão das contribuições incidentes sobre a receita bruta da venda de insumos de origem vegetal nele prevista, envolve tão somente os códigos 1006.20 e 1006.30 das posições 10.01 a 10.08. **Fácil perceber que, os das posições 12.01, 23.04 e 23.06 estão incluídos na suspensão e não nas exceções.** (grifo nosso)

Considerando que o insumo em questão é classificado na posição 2304.00.90, fica claro que ele não se insere entre as exceções do dispositivo legal.

No recurso voluntário, a recorrente alega “o fato de os insumos adquiridos serem classificados pelo CST 53 nos Registros C170 da EFD-Contribuições demonstra que a Recorrente tomou créditos de valores de PIS e COFINS que foram efetivamente tributados pelos respectivos fornecedores”. Ou seja: a alegação é de que como ela (recorrente) lançou os valores no registro C170 da EFD, os seus fornecedores teriam sido efetivamente tributados, ao arrepio da legislação vigente, que era clara ao prever a suspensão do pagamento.

Naturalmente que a argumentação não faz o menor sentido. Não é o fato do adquirente ter feito determinado lançamento contábil que obrigaria o fornecedor a recolher ou não os tributos, desprezando o que reza a legislação sobre o assunto.

A recorrente reconhece que a legislação não autoriza o creditamento no caso de aquisições de insumos que não tenham sido tributados nas operações anteriores, mas afirma ter direito ao creditamento mesmo sem nenhuma comprovação de que o farelo de soja teria sido tributado, em desacordo com o previsto na legislação, em etapa anterior. O pleito não tem fundamento.

A decisão de piso deve, então, ser mantida neste tópico.

3) **Glosa de aluguel de veículos de pessoa jurídica**

A recorrente alega que os valores pagos a título de aluguel de veículos geram direito a crédito das contribuições não cumulativas:

61. No tocante à manutenção do crédito da contribuição em razão do aluguel de veículos, verifica-se que o v. acórdão recorrido manteve o despacho decisório, determinando a manutenção das glosas com relação ao aluguel de veículos de pessoas jurídicas. Em suma, alega-se que tais dispêndios não estão contemplados pelos incisos IV dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como tais créditos supostamente não estariam de acordo com a jurisprudência do STJ:

(...)

62. Contudo, tal decisão deve ser relativizada, uma vez que a atual diretriz jurisprudencial, que consagra o direito a crédito para fins de PIS e COFINS, com dispêndios incorridos pela pessoa jurídica que guardem uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim entendidos aqueles que sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou perda de suas qualidades essenciais.

63. O aluguel de veículos, além de se caracterizar como aluguel de máquinas e equipamentos, é absolutamente essencial aos deslocamentos das mercadorias da Requerente, de modo que não merece prosperar a glosa de tais créditos.

(...)

71. No caso da Recorrente, os veículos locados geradores das despesas sobre as quais se pretende o creditamento foram empregados invariavelmente em atividades conexas à produção (transporte de matérias-primas e de produtos

acabados), uma vez que são todos veículos de carga, conforme comprovado pela Recorrente, razão pela qual não se pode glosar os créditos correlatos.

Não assiste razão à recorrente.

O Termo de Informação Fiscal destaca que:

13. A Rosfran apurou créditos sobre o aluguel de veículos. As Leis n. 10.637 e 10.833, em seu inciso IV do art. 3º, permite a apuração de crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Não há permissivo legal para se apurar créditos sobre o aluguel de veículos. Neste sentido, a Solução de Consulta SRRF03/DISIT n. 14, de 15/09/2010. Por isso, estes créditos serão glosados.

O assunto já foi objeto de Súmula de aplicação obrigatória por este CARF, não cabendo mais qualquer discussão sobre o tema:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

A glosa deve então, ser mantida.

4) **Glosa de despesas com pedágios**

Neste tópico a recorrente questiona a glosa com despesas com pedágio. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

72. Conforme se depreende das explicações trazidas pelo v. acórdão, há uma confusão conceitual entre o pedágio e o frete.

73. Isso porque o v. acórdão entende que somente seria passível de apropriação de crédito a título de insumo as despesas com pedágios incorridas quando inserida no custo do frete de aquisição da Recorrente, ou seja, que estivessem vinculadas a transporte de produtos em elaboração.

74. Em outras palavras, caso a Recorrente estivesse incorrendo em despesas com pedágios para a transferência de produtos acabados, não faria jus ao crédito pleiteado.

75. Ocorre que tal diferenciação aplica-se somente aos gastos com frete, uma vez que podem ser classificados tanto no inciso II quanto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

76. No caso do pedágio, não há necessidade de vinculação do bem que está sendo transportado!

(...)

83. Ainda assim, por se tratar de gasto essencial ao desenvolvimento da atividade, o direito ao crédito deveria ser reconhecido, assim como ocorre, novamente, com o combustível.

(...)

86. Como se vê, independente de com qual etapa esteja vinculada a despesa com pedágio, o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS é autorizado, a título de insumo do processo produtivo.

87. Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dessa natureza constantes do Termo de Informação Fiscal, sendo o que desde já se requer.

Não assiste razão à recorrente.

O Termo de Informação Fiscal dispõe que:

16. Os gastos com pedágio também não se enquadram no conceito de insumo definido pela legislação tributária. Não são serviços aplicados diretamente no processo produtivo do sujeito passivo. E nem está incluído nas demais possibilidades de crédito previstas no art. 3º das Leis n. 10.637 e 10.833. Neste sentido a Solução de Consulta SRRF/9RF n. 292/2008. Os créditos apurados sobre estes gastos serão glosados.

A recorrente afirma que as despesas com pedágio geram direito a crédito independentemente de em qual etapa estiverem vinculadas.

O desconto de créditos sobre essas despesas não tem amparo legal.

Primeiro, pelo fato de não estarem elencadas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 dentre aquelas que dão direito ao desconto de créditos; e, segundo por não estarem vinculadas ao processo de produção dos bens destinados à venda, não sendo possível enquadrá-las no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Adicionalmente, em relação às despesas com pedágio, a Lei nº 10.209/2001 que criou o vale pedágio, assim dispõe:

Art. 2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

(...)

Assim, levando-se em consideração que as despesas com pedágio não foram tributadas pelas contribuições para o PIS e Cofins, não dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Abaixo, algumas dentre inúmeras decisões do CARF nesse sentido:

Processo nº 10980.905536/2018-18

Recurso Voluntário Acórdão nº 3301-013.501 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de outubro de 2023

Recorrente POSITIVO TECNOLOGIA S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

PEDÁGIO. SEGURO. ESCOLTA. DESPESAS. CRÉDITO. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de crédito sobre despesas com pedágio é vedado expressamente em lei e as despesas com seguro e escolta não se enquadram no inciso II art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 nem no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Processo nº 10930.908087/2016-93

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3402-009.394 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de outubro de 2021

Recorrente INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS SOBRE VALE-PEDÁGIO.

Não havendo incidência das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor do vale-pedágio, conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, não há autorização para a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados, a teor do inc. II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003.

A glosas sobre despesas com pedágio devem, então, ser mantidas.

5) Glosa de créditos de insumos utilizados junto a produtores rurais (sistema de parceria)

Nesse tópico, a empresa argumenta que a glosa de parte dos créditos relativos a despesas com insumos usados na criação de frangos no chamado sistema de parceria seria indevida, conforme disposto abaixo:

88. O v. acórdão entendeu ainda por glosar parte dos créditos relativos a despesas com insumos usados na criação de frangos no chamado sistema de parceria, por entender que essas aves não seriam destinadas à venda pela Recorrente.

89. Neste contexto, conforme exposto em Manifestação de Inconformidade, muito embora o Contrato firmado entre a Recorrente e o produtor rural responsável pela criação das aves (produtor integrado) determine que parte das aves produzidas serão destinadas ao produtor como forma de pagamento, este fato em nada afeta a tomada de créditos relativos aos insumos.

(...)

91. Desse modo, observa-se que o v. acórdão sustenta que a Recorrente não faria jus aos créditos decorrentes de insumos consumidos na criação de frangos que pertencem ao parceiro, sob a fundamentação que “não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda pela pessoa jurídica”, não se enquadrando, assim, na hipótese de creditamento do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

94. Assim, o produtor rural responsável pela criação das aves (produtor integrado) recebe como pagamento uma porcentagem das aves por ele criadas, as quais poderão ou não ser vendidas à Recorrente. Ainda assim, para que o produtor integrado receba como pagamento a porcentagem das aves por ele criadas, é necessário que essas aves pertençam à Recorrente. Caso contrário, seria inviável que o parceiro receba como pagamento aves que já lhe pertenciam.

95. Posto esse cenário, vale ressaltar que a parcela das aves criadas pelo parceiro e que lhe serviram como remuneração não deixaram de ser uma venda da Recorrente. Tão somente, em vez do parceiro ser remunerado em espécie pela criação de aves da Recorrente, a remuneração foi recebida por meio do ativo biológico aves gordas.

96. As aves gordas dadas em pagamento, convém ressaltar, foram engordadas com o emprego dos pintos de um dia e demais insumos fornecidos pela Recorrente, tais como ração e medicamentos.

97. Dessa forma, assim como a Recorrente faz jus aos créditos dos insumos utilizados para a engorda das aves não dadas em pagamento, também faz jus aos créditos das aves dadas em pagamento, haja vista que a única diferença entre os dois grupos de aves se dá em momento posterior à engorda, em que parte das aves é dada ao produtor integrado em substituição a remuneração em pecúnia a que ele faria jus.

(...)

107. Sendo assim, ao analisar a questão por essa perspectiva, o e. CARF reiteradamente decidiu a favor do contribuinte, admitindo a manutenção integral dos créditos relativos aos insumos utilizados no processo de produção rural integrada, enfatizando expressamente que não é devido o estorno proporcional dos créditos, i.e., “sem a redução do percentual de participação do parceiro”, conforme claramente elucidado nos acórdãos acima transcritos.

Não assiste razão à recorrente.

O Termo de Verificação Fiscal explicita que:

19. Ou seja, o parceiro recebe como pagamento uma porcentagem das aves por ele criadas, as quais poderão ou não ser vendidas à ROSFRAN. Para formalizar a transferência de propriedade dos frangos ao parceiro, a ROSFRAN emite as notas fiscais eletrônicas com o CFOP 5.949.

20. A dúvida é se sobre os insumos consumidos na criação dos frangos que pertencem ao parceiro poderia a ROSFRAN apurar créditos. Uma leitura atenta do texto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite a resolução da dúvida. Observe-se que esse dispositivo autoriza a apuração de créditos em relação a *bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Está claro nesse comando, diante de seu contexto, que a produção há de pertencer à pessoa jurídica que apura o crédito e que essa produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada. Ora a parcela das aves que cabe ao produtor integrado **não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda** pela pessoa jurídica (é irrelevante, nesse aspecto, a eventual prática de a ROSFRAN adquirir essa parcela do produtor rural), não podendo, portanto, ser apurado crédito sobre a parte da produção de frangos que pertence ao produtor rural (parceiro).

21. Para identificar o valores a serem glosados, selecionamos as NF-e emitidas pela Rosfran aos produtores rurais com o CFOP 5.451 (Remessa de animal e de insumo para estabelecimento produtor. Depois as de CFOP 5.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), utilizadas para a transferência de propriedade de parte das aves que se destinaram como remuneração ao produtor/parceiro. A relação mensal entre o valor total NF-e de CFOP 5.949 dividido pelo valor total NF-e de CFOP 5.451, estabelece o percentual mensal do custo de criação dos frangos que pertence ao produtor rural. Sobre os insumos destinados ao produtor rural e sobre os quais pode a Rosfran apurar créditos, aplicamos o referido percentual para identificar a glosa a ser feita (ver **DOC 11**).

A empresa, por seu turno, alega que ainda que parte das aves produzidas seja destinada ao produtor, isso em nada altera a possibilidade de creditamento dos respectivos insumos.

Adoto como razões de decidir trechos do acórdão recorrido, que reputo como absolutamente pertinentes:

O sistema de criação de frangos utilizado pela interessada, comumente denominado de integração, é tradicionalmente empregado no setor avícola. No caso em exame, são formalizados contratos de parceria entre a Rosfran (Parceira - Proprietária) e as Granjas (Parceiras-Criadoras), onde a primeira assume a obrigação de fornecer às segundas pintos de um dia, rações e medicamentos, além de responsabilizar -se pela retirada e transporte das aves.

O produtor tem por atribuição, regra geral, zelar e cuidar das aves e de todos os insumos postos à sua disposição, devendo cumprir uma série de prescrições relativas à criação das aves, além de suprir água potável e energia elétrica nas quantidades necessárias à atividade.

Nesse aspecto, é relevante destacar que a ração e outros insumos fornecidos pela Rosfran não se destinam integralmente à “produção” dela própria, pois uma parte dos frangos criados cabe ao produtor integrado.

Para o caso vertente, resta definir, quanto à apuração de créditos pela pessoa jurídica responsável pelo fornecimento de ração e outros produtos empregados na criação de frangos pelo sistema de integração (parceria) se ela teria direito a

calcular créditos sobre o total dos insumos fornecidos, uma vez que parte da produção cabe ao produtor integrado.

Os créditos a que faz jus a pessoa jurídica sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, destinados a assegurar a não -cumulatividade de suas incidências, estão arrolados nos arts. 3º das Leis nº 10.637 /2002 10.833 /2003. Dentre eles constam os previstos nos incisos II dos citados diplomas legais que estabelecem que “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Com efeito, ao analisarmos os dispositivos supramencionados, não se distingue no seu texto restrição à apuração de créditos em relação a insumos utilizados na produção de produtos destinados à venda, fornecidos pela pessoa jurídica a terceiro, encarregado da efetiva produção (criação de frangos), mediante contrato de parceria avícola.

Ademais, não se pode esquecer que a pessoa jurídica, uma vez recebidos os frangos em seu estabelecimento, executará nova etapa de produção, ela própria, mediante o abate e beneficiamento das aves.

Conforme os incisos II dos arts. 3º das Lei nº 10.637/2002 10.833/2003, observa -se que eles autorizam a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Está claro nesse comando, diante de seu contexto, que a produção há de pertencer à pessoa jurídica que apura o crédito e que essa produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada.

Ora a parcela das aves que cabe ao produtor integrado não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda por ela (é irrelevante, nesse aspecto, a eventual prática de a processadora de frangos adquirir essa parcela do produtor rural).

Esse o entendimento da Solução de Consulta nº 1, SRRF/10ª RF, de 18 de maio de 2007, cuja ementa segue abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
INCIDÊNCIA NÃO -CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

A definição de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda não está atrelada estritamente ao conceito de industrialização de bens e serviços, inerente à legislação do IPI, podendo abranger outros processos produtivos não tipificados como industrialização.

CRIAÇÃO DE AVES PELO SISTEMA DE INTEGRAÇÃO (PARCERIA AVÍCOLA).

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar -se da Cofins 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. O valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

Portanto, não se pode admitir que a pessoa jurídica calcule créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos frangos. Como consequência lógica do explanado anteriormente, o valor dos créditos a que ela faz jus há de ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente lhe toca.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já se manifestou, por unanimidade de votos, no sentido de **que o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela que efetivamente lhe couber**, conforme disposto abaixo:

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

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.

Assim, a decisão de piso não merece qualquer reparo neste tópico.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, redatora designada

Venho respeitosamente apresentar divergência ao voto do Ilustre Relator, exclusivamente quanto a parcela de créditos relacionados a insumos que foram aplicados na criação de aves por parceiros que as retiveram para si próprios como parte do arranjo contratual de criação por parcerias.

A Autoridade Tributária e o Relator entendem que apenas os créditos que forem proporcionais à quantidade de aves que efetivamente serão comercializadas pela Recorrente podem ser admitidos na apuração do regime não cumulativo.

Ocorre que quando se fala de conceitos de essencialidade e relevância, os gastos com insumos pela Recorrente, vistos pela sua perspectiva, são todos essenciais e relevantes e estão claramente descritos no contrato de parceria, tendo como efeito contábil apenas um custo maior unitário por criação de cada ave, dado que os gastos com os insumos que são suportados pela Recorrente referem-se a uma quantidade menor de aves entregues pelo parceiro.

Por outro lado, o parceiro depende de remuneração pelos seus serviços, e a possibilidade de reter uma certa quantidade de aves como parte de sua remuneração, nada mais é do que custo de produção para a Recorrente.

Assim, entendo que cabe a reversão das glosas exclusivamente a respeito deste ponto, e dou razão à Recorrente.

Isso posto, voto pela reversão das glosas referentes aos créditos de insumos utilizados junto a produtores rurais (sistema de parceria), e acompanho integralmente o Relator quanto aos demais itens.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**

As razões de decidir do i. Relator encontram-se devidamente esmiuçadas, motivo pelo qual acompanho o resultado por ele proferido, no sentido da negativa de reversão das glosas relativas às despesas contraídas pela recorrente junto aos produtores rurais (sistema de parceria), bem como às despesas com energia elétrica, graxeta e carcaça.

No tocante às despesas com insumos utilizados junto a produtores rurais (sistema de parceria), acompanho a divergência apresentada pela Conselheira Joana Guimarães.

Quanto às despesas com **energia elétrica, graxeta e carcaça**, acompanho o i. Relator quanto à conclusão, porém por fundamento diverso, qual seja, a insuficiência de provas, e não pela inexistência jurídica do direito, como adotado no voto condutor.

Dispensar maiores discussões em torno do conceito de insumo, matéria já superada pelo Superior Tribunal de Justiça, especialmente no julgamento do Tema 779, cuja orientação vem sendo aplicada por este Tribunal. Considerando que o ponto controvertido guarda relação direta com matéria fática (probatória), notadamente quanto à demonstração da relevância e/ou essencialidade das despesas no processo produtivo ou na prestação de serviços, é sobre esse aspecto que concentro a presente declaração de voto.

A razão de decidir do i. Relator, no ponto acima referido, apoia-se na alegada falta de previsão legal. Com a devida vênia, divirjo desse fundamento.

No tocante às despesas com energia elétrica, graxeta e carcaça, a recorrente esclarece que a criação das aves ocorre por meio do sistema de produção integrada. No setor avícola, o produtor integrado é o criador de aves que atua sob contrato com a empresa integradora, não sendo proprietário do ciclo completo da produção.

Nessa sistemática, a recorrente figura como empresa integradora, sendo responsável pelo fornecimento dos principais insumos ao produtor integrado, tais como pintinhos, ração, vacinas, medicamentos e assistência técnica, cabendo a este último a criação das aves.

Tais insumos são essenciais à obtenção do produto final, qual seja, a carne de frango ou os ovos posteriormente comercializados pela integradora. Assim, o insumo não necessita transitar fisicamente pelas instalações da integradora, bastando que seja por ela fornecido e efetivamente empregado na produção de bens sujeitos à tributação;

O produtor integrado, por sua vez, não realiza a venda direta ao consumidor final, mas entrega a produção à integradora, que permanece como responsável pela comercialização, assumindo, portanto, a condição de contribuinte da receita tributada.

Nesse contexto, a energia elétrica pode, em tese, ser considerada insumo, desde que comprovadamente utilizada no processo produtivo. Isso porque, na criação de aves, o produtor integrado utiliza energia elétrica nos galpões para atividades indispensáveis, tais como:

- iluminação das aves, essencial ao seu desenvolvimento;
- aquecimento e ventilação, fundamentais para o controle ambiental;
- funcionamento de bombas d'água e sistemas automatizados de alimentação.

A recorrente apresenta notas fiscais; entretanto, a existência de contrato de integração é elemento essencial para a confirmação da natureza jurídica da relação entre as partes, bem como para a identificação dos insumos fornecidos, da prestação dos serviços e da entrega da produção final.

Além disso, seriam igualmente necessários elementos probatórios complementares, tais como:

- notas fiscais de energia elétrica, ainda que emitidas em nome do produtor integrado;
- planilhas de rateio ou demonstrativos que evidenciem o consumo de energia diretamente vinculado ao processo produtivo.

A ausência desses elementos probatórios inviabiliza a confirmação da certeza e da liquidez do crédito tributário pleiteado.

Dessa forma, acompanho o i. Relator quanto às conclusões, porém não pela inexistência do direito material, e sim pela falta de provas suficientes que demonstrem a higidez do crédito.

Ante o exposto, acompanho a divergência da Conselheira Joana Guimarães para reverter as glosas referentes aos créditos de insumos utilizados junto a produtores rurais (sistema de parceria). No mais, acompanho o i. Relator quanto às conclusões e mantenho as glosas relativas às despesas com energia elétrica, graxeta e carcaça.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa