



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10675.901628/2011-14
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3301-011.232 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente MATABOI ALIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO/DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA.

São válidos o despacho decisório e a decisão de primeira, proferidas pela Autoridade Administrativa e pela Autoridade Julgadora de Primeira, respectivamente, nos termos das normas vigentes, cujos fundamentos permitiram ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. TRANSPORTE. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como nas empilhadeiras, 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 descontar créditos sobre tais custos/despesas.

SERVIÇOS. MANUTENÇÃO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar de PIS, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos ao frete na operação de venda de bens ou serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do art. 3º, caput, IX, § 1º, II, e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003. Os dispêndios incorridos com serviços de manutenção, peças de reposição, com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria da empresa para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos representam custos inerentes à efetivação da venda, ou seja, ligados ao frete de venda, devendo as glosas serem revertidas.

CRÉDITOS. FRETES. INSUMOS (ANIMAIS VIVOS). ALÍQUOTA.

A alíquota de cálculo dos créditos da contribuição, passíveis de descontos dos custos dos fretes contratados com pessoas jurídicas, para o transporte de insumos (animais vivos) adquiridos de pessoas físicas, sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, é a básica, no percentual de 1,65%.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PERCENTUAL.

Súmula CARF n.º 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeira instância e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção, peças de reposição, com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria da empresa para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator) e Marcos Antônio Borges. Designada para redação do voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes os conselheiros Ari Vendramini e Marco Antônio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG que julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou a Declaração de Compensação (Dcomp) n.º 01758.99393.301007.1.3.08-0845.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia/MG não homologou a Dcomp, sob o fundamento de que o contribuinte não tem direito ao ressarcimento declarado/compensado, conforme Despacho Decisório às fls. 06.

Intimado do despacho decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando em preliminar, a nulidade do despacho decisório ante a ausência de fundamentação para a glosa dos créditos e de detalhamento do débito e ainda a nulidade da exigência em razão da ausência dos cálculos da Fiscalização; e, no mérito, a legitimidade dos créditos apurados por ele em virtude do conceito de insumo previsto na Lei nº 10.637/2002; o direito ao desconto de créditos sobre combustíveis utilizados no transporte de mercadorias em elaboração entre seus estabelecimentos, bem como utilizados em empilhadeiras, na movimentação da produção; a legitimidade dos créditos tomados em razão dos custos com fretes (serviços de transporte); a legitimidade da alíquota aplicada na aquisição dos animais vivos e de lenha.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 09-41.327, datado de 27/09/2012, às fls. 418/436, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. DECORRÊNCIA.

As empilhadeiras e os veículos pertencentes à frota própria que transportam produtos em elaboração ou acabados internamente ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se encaixam na definição de bens e serviços passíveis de gerarem créditos das contribuições. Da mesma forma os combustíveis e lubrificantes neles empregados não geram créditos das contribuições.

FRETES NA AQUISIÇÃO INSUMOS BOVINO VIVO E LENHA. CRÉDITO PRESUMIDO ALÍQUOTA APLICÁVEL

1. O frete pago pelo adquirente na compra de insumos/bovinos não sujeitos à incidência das contribuições integra o seu custo de aquisição e, deve ser computado juntamente com estes insumos na base de cálculo do crédito presumido. 2. Nas aquisições de insumos de bovinos vivos e lenha, capítulos 1 e 44 da NCM, o crédito presumido será calculado pela aplicação dos percentuais de 0,5775% para o PIS e 2,66% para a Cofins sobre o valor dos referidos insumos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, da razoabilidade, do não confisco ou da finalidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3. A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário se não atendidos nenhum dos requisitos exigidos pela legislação. 4. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. ARGUIÇÃO.

A nulidade não pode ser declarada se preenchidos os requisitos previstos na legislação e quando há perfeita compreensão dos atos e termos administrativos demonstrada na peça de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses excepcionadas pela legislação.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, suscitando, em preliminar: 1) nulidades: 1.1) da decisão de primeira instância em virtude do indeferimento do pedido de diligência; e, por omissão relacionada a diversas alegações tecidas na manifestação de inconformidade; e, 1.2) do despacho decisório, por ausência de fundamentação para a glosa dos créditos e de detalhamento do débito; e, por ausência dos cálculos elaborados pela Fiscalização; e, 2) no mérito, discorreu longamente sobre a legitimidade dos créditos pleiteados e sobre o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS, concluindo que faz jus aos créditos apurados sobre os custos/despesas incorridos com: 2.1) combustíveis/lubrificantes utilizados no transporte de produtos em elaboração entre seus estabelecimentos e com produtos acabados, bem como nas empilhadeiras para a movimentação da produção; 2.2) fretes na aquisição de matéria-prima (animais vivos) adquiridos de pessoas físicas, calculado pela alíquota básica (1,65 %) e não pela alíquota do crédito presumido da agroindústria; e, 3) à utilização do percentual de 60,0 % da alíquota base (1,65%), para o cálculo do crédito presumido da agroindústria, conforme previsto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, nas aquisições de animais vivos e lenha.

Em síntese, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário interposto pelo contribuinte atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF.

D) Preliminares.

As suscitadas nulidades do despacho decisório e da decisão de primeira instância não têm amparo legal.

De acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

(...);

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...);

No presente caso, o despacho decisório foi proferido pela DRF em Uberlândia, autoridade competente para se manifestar sobre o pedido do interessado, conforme previsto na IN RFB nº 800, de 2008. O despacho está fundamentado na Informação Fiscal no qual constam todos os diplomas legais que fundamentaram a glosa dos créditos declarados/compensados nas

Dcomp em discussão. Já a decisão de primeira instância foi proferida pela DRJ em Juiz de Fora/MG, autoridade julgadora de primeira instância competente para julgar a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologa Dcomp transmitida por contribuintes.

Ambas as decisões permitiram ao contribuinte exercer seu direito de defesa, tanto o é, que apresentou manifestação de inconformidade e recurso voluntário combatendo a glosa dos créditos que entendeu indevida.

Já com relação à suscitada nulidade do despacho decisório sob os argumentos de falta do detalhamento do débito e da apresentação de documentos que o suportem, cabe ressaltar que este processo trata de Dcomp cujo débito foi declarado pelo próprio contribuinte.

Assim, não há que se falar em nulidades do despacho decisório e da decisão recorrida.

II) Mérito.

As matérias em discussão nesta fase recursal abrangem o direito de o contribuinte descontar créditos da contribuição para o PIS não cumulativo sobre os custos/despesas incorridos com: II.1) combustíveis/lubrificantes utilizados no transporte de produtos em elaboração entre seus estabelecimentos e com produtos acabados, bem como nas empilhadeiras para a movimentação da produção; II.2) fretes na aquisição de matéria-prima (animais vivos) adquiridos de pessoas físicas, calculado pela alíquota básica (1,65 %) e não pela alíquota do crédito presumido da agroindústria; e, 3) à utilização do percentual de 60,0 % da alíquota base (1,65%), para o cálculo do crédito presumido da agroindústria, conforme previsto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, nas aquisições de animais vivos e lenha.

A Lei nº 10.637/2002 que instituiu o regime não cumulativo para o PIS, vigente à época dos fatos geradores do PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

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

(...).

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

(...).

Segundo o inc. II do art. 3º, os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a**

importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em face do entendimento do STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo social, dentre outras, as atividades econômicas de: compra, venda e o abate de gado bovino; industrialização e comercialização no mercado interno e externo de produtos de origem animal (bovinos); produção e processamento de alimentos destinados à alimentação humana e rações para animais; e a prestação de serviços de logística (transportes).

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e na atividade econômica desenvolvida pela recorrente, passemos à análise das glosas dos créditos expressamente impugnadas nesta fase recursal.

II.1) combustíveis/lubrificantes utilizados no transporte de produtos em elaboração, acabados e empilhadeiras

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria da empresa para o transporte de produtos em elaboração entre seus estabelecimentos industriais e nas empilhadeiras para a movimentação da produção enquadram-se no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e/ ou no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre estes custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria para o transporte de produtos em elaboração entre seus estabelecimentos e na empilhadeira, deve ser revertida.

Já a glosa sobre os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria da empresa para o transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos não se enquadram como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 nem no conceito dado pelo STJ no referido julgamento.

A Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da Cofins não cumulativa calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Já o art. 15, inciso II, desta mesma lei, estendeu esse direito ao PIS não cumulativo.

Segundo aquele dispositivo legal, as despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, quando o ônus for suportado pelo produtor/vendedor. Trata-se de hipótese restrita.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos: por não se enquadrar no disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002; por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que se trata de produtos acabados; e, ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo artigo, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit n.º 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

Esse também é o entendimento do STJ no julgamento do AgRg n.º REsp 1.386.141/AL e no AgInt no AgInt no REsp n.º 1.763.878/RS, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 1º/03/2019.

Assim, a glosa dos créditos sobre os combustíveis e lubrificantes incorridos com a frota própria para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte deve ser mantida.

II.2) custos com serviços de fretes para o transporte da matéria-prima/alíquota

A alíquota de cálculo do valor do crédito do PIS sobre os custos incorridos com serviços de transporte (fretes) na aquisição de matérias-primas (animais vivos) de pessoas físicas, para abate e processamento/industrialização é a básica (cheia), no percentual de 1,65 %, conforme previsto no art. 2º da Lei n.º 10.637/2002.

A alíquota do crédito presumido do PIS agroindústria aplica-se somente aos insumos adquiridos de pessoas físicas, desonerados dessa contribuição.

No presente caso, os serviços de fretes prestados pelas pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pelo PIS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no percentual de 1,65 %.

Assim, tem direito ao crédito correspondente a essa alíquota básica, ainda que os fretes estejam vinculados ao transporte de matérias-primas que geraram créditos presumidos da agroindústria.

Portanto, a glosa dos créditos sobre os custos/despesas com fretes para o transporte de matérias-primas adquiridas de pessoas físicas deve ser revertida.

III) percentual da alíquota do cálculo do crédito presumido da agroindústria

O percentual da alíquota do cálculo do crédito presumido do PIS/Cofins agroindústria constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula n.º 157 que assim dispõe: Súmula CARF n.º 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

No presente caso, conforme já demonstrado anteriormente, o contribuinte tem como atividade econômica, dentre outras, a agroindústria, com frigoríficos de abate de animais (bovinos), processamento de carne, produção de alimentos destinados à alimentação humana e animal.

Assim, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula.

Em face de todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeira instância e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário nos termos deste voto.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Morais

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora designada.

Ouso divergir do Ilustre Relator quanto à possibilidade de creditamento dos custos/despesas incorridos com serviços de manutenção, peças de reposição, com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria da empresa para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte.

Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar de PIS, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos ao frete na operação de venda de bens ou serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do art. 3º, *caput*, IX, § 1º, II, e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

Assim, as glosas devem ser revertidas, com suporte nesses dispositivos, porquanto representam custos inerentes à efetivação da venda, ou seja, ligados ao frete de venda.

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção, peças de reposição, com combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões da frota própria da empresa para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada