Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10675.903591/2013-12

Processo nº	10675.903591/2013-12
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-010.968 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de setembro de 2022
Recorrente	PRIMA FOODS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADA A OPERAÇÃO.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. No caso concreto o contribuinte não demonstra a partir de documentos hábeis e idôneos a ocorrência e os termos das operações.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.951, de 29 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10675.902533/2015-33, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconhecer direito creditório adicional, no sentido de ratificar o Despacho Decisório.

No mérito, O interessado transmitiu o Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso, no qual requer ressarcimento de crédito relativo ao Pis-pasep/Cofins.

Posteriormente transmitiu as Declarações de compensação, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A DRF - UBERLÂNDIA/MG, com base em Temo de Verificação Fiscal, emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações até o limite do crédito;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual, em síntese, apresenta sua discordância com algumas glosas efetuadas.

Ao analisar a matéria, a r. DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

> **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**
>
> PIS/PASEP. COFINS. DESPESAS DE FRETES DE AQUISIÇÃO
>
> Se um bem ou serviço adquirido só gera crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também só vai gerar o crédito presumido
>
> PIS/PASEP. COFINS. DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS
>
> Despesas com fretes de transferências de produtos acabados não se enquadram como frete na operação de venda e também não podem ser consideradas como insumo, visto que ela se dá depois de terminado o processo produtivo.

A Recorrente apresenta recurso voluntário reiterando os fundamentos de sua inconformidade.

É o relatório.

Original

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.
>
> Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:
>
> > *"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".*
>
> No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:
>
> > *"Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de 'insumo', para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional."*
>
> A tese firmada pelo STJ restou pacificada – "*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou*

Original

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".

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

> *"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*
>
> *Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*
>
> *Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.*
>
> *Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei n° 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

> *"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*
>
> *Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".*
>
> *Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*
>
> *42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*
>
> *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.*

Original

> *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."*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

> *"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."*

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

Adotadas essas premissas, passo à análise dos itens glosados.

FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS (GADO)

Considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do

Original

insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo.

Quanto à alíquota de cálculo do valor do crédito do PIS, sobre os serviços de transporte (fretes) incorridos, na aquisição de bovinos (matéria-prima) adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativas de produtores rurais, para abate e processamento/industrialização, o percentual a ser aplicado é de 1,65 %, conforme previsto no art. 2º da Lei nº 10.637/2002.

A alíquota do crédito presumido do PIS agroindústria aplica-se somente aos insumos desonerados dessa contribuição, conforme consta do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, adquiridos de pessoas físicas e/ ou de cooperativa de produtores rurais.

Os serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas ao contribuinte foram onerados pelo PIS, ou seja, foram tributados à alíquota básica, no percentual de 1,65 %. Assim, o tem direito ao crédito correspondente a essa alíquota básica, ainda que os fretes estejam vinculados ao transporte de matéria-prima que gerou créditos presumidos do PIS agroindústria.

Nesse aspecto, deve ser dado provimento ao recurso, revertendo-se a glosa.

"FRETES S/ TRANSFERÊNCIA" DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Quanto à glosa em relação ao frete de produtos acabados, tenho adotado o entendimento adotado pela conselheira Vanessa Cecconello nos autos *Processo nº 13971.908774/2011-14, acórdão nº 9303-009.677*, para quem *Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.*

Assim, entendo deve ser dado provimento ao recurso também nesse aspecto.

FRETES DE TRANFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMIACABADOS (CARNE)

A DRJ deu provimento aos valores indicados na planilha "Demonstrativo das Glosas das Despesas de FRETES E

Original

CARRETOS_Vendas/ Transferências de Carnes" (fl. 2.055 do e-dossiê nº 10010.044657/0516-03).

Assim, não havendo alteração fática em relação ao conteúdo analisado pelo acórdão recorrido, verifica-se interesse de agir do contribuinte em relação a esta rubrica.

A recorrente sustenta, contudo, que a Fiscalização considerou o transporte de produtos semielaborados apenas no grupo "FRETES E CARRETOS/Transferências de Carnes" e não no grupo principal "FRETES S/ TRANSFERÊNCIA". Ocorre que grande parte dos fretes listados no grupo "FRETES S/ TRANSFERÊNCIA" (ANEXO II - ITEM 5_Transferências 2011 a 2014.xlsx) não se refere a produtos acabados, como presumido pela Fiscalização, mas sim a produtos semielaborados ainda pendentes de industrialização (desossa, corte e embalagem).

Contudo, conforme bem indicado pelo acórdão recorrido:

> *35. Em relação aos fretes classificados no grupo "FRETE S/TRANSFERÊNCIA", o contribuinte informou que se trata de frete pago na transferência de carnes. A partir da análise das cópias dos CTRCs apresentados pelo contribuinte, e também em consulta ao Portal do Conhecimento de Transporte Eletrônico, confirma-se que a transferência é de produtos acabados (carne). Além disso, o contribuinte contabiliza os fretes do grupo "FRETE S/TRANSFERÊNCIA" na conta contábil "322010007 - Frete Sobre Entrada de Carnes".*
>
> *36. Ainda de acordo com a planilha "ANEXO II - ITEM 5_Transferências 2011 a 2014.xlsx", enviada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01/2015, confirma-se que os produtos transportados são produtos acabados (carne).*

Contudo, conforme identificado, a própria recorrente indicou se tratar de frete de produtos acabados. Caso vencido em relação àquela rubrica, entendo que a alteração de posicionamento neste momento processual sem qualquer prova que sustente a afirmação agora não é o suficiente para o provimento do recurso.

Assim, deve ser revertida a glosa em relação ao frete na aquisição de insumo e transporte de produtos acabados.

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe provimento.

Original

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Original