



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10935.907832/2020-13
ACÓRDÃO	3302-016.161 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 34 DA LEI Nº 12.058/2009. AQUISIÇÃO DE CARNES BOVINAS CLASSIFICADAS NA NCM 02.02. UTILIZAÇÃO COMO MATÉRIA-PRIMA. VEDAÇÃO DO § 1º. INTERPRETAÇÃO.

A vedação prevista no § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 não alcança, por si só, a pessoa jurídica que adquire produtos classificados nas posições ali indicadas para utilização como matéria-prima na fabricação de produtos classificados em posições diversas da NCM. A equiparação da expressão "pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados" à mera utilização desses produtos como insumos não decorre da literalidade do dispositivo.

DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de frete na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que atendidos os requisitos previstos na Súmula CARF nº 188.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito presumido decorrente da aquisição de carnes bovinas classificadas na NCM 0202.30.00, vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; e, por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas com frete, nos termos da Súmula CARF nº 188. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) referente ao PIS não cumulativo do segundo trimestre de 2019, deferido parcialmente pela autoridade fiscal, que glosou créditos relativos às despesas de frete na aquisição de suínos vivos e de leite *in natura*, bem como créditos presumidos decorrentes da aquisição de carnes bovinas classificadas na NCM 0202.30.00, por entender aplicável a vedação prevista no art. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009.

Em Manifestação de Inconformidade, a contribuinte sustentou que as despesas com frete geram direito ao crédito ordinário integral e que as aquisições de carne bovina fazem jus ao crédito presumido, por serem utilizadas como insumo na fabricação de produtos do Capítulo 16 da NCM.

A DRJ julgou improcedente a manifestação, nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2019 a 30/06/2019

INSUMOS. FRETES DE COMPRAS. CRÉDITO.

O crédito relativo ao frete na aquisição de insumos segue o mesmo regramento quanto ao relativo aos bens adquiridos. Assim, se presumido o destes últimos, também o deverá ser no caso dos primeiros.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO. CARNE BOVINA DESOSSADA. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O custo com aquisição de carnes da espécie bovina, fresca, refrigerada e/ ou congelada, utilizada na industrialização de produtos classificados nos códigos 1601.00.00 (enchidos e produtos semelhantes, de carne); 1602.49.00 (outras preparações e conservas de carne) e 1602.50.00 (outros da espécie bovina), todos da NCM, não dão direito ao desconto de créditos presumidos da agroindústria.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando suas alegações. Quanto às despesas de frete requer a aplicação da Súmula CARF nº 188 e, em relação às carnes bovinas, sustenta a nulidade do acórdão recorrido por suposta ausência de análise das provas apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, a controvérsia envolve duas matérias: (i) o direito ao crédito presumido decorrente da aquisição de carnes bovinas classificadas na NCM 0202.30.00; e (ii) o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete na aquisição de suínos vivos e de leite *in natura*.

Quanto ao primeiro ponto, a Recorrente suscita uma preliminar de nulidade da decisão recorrida, ao argumento de que a DRJ deixou de apreciar a documentação apresentada que demonstraria que as carnes bovinas adquiridas são utilizadas como matéria-prima na fabricação de produtos classificados nas NCMs 1601.00.00, 1602.49.00 e 1602.50.00.

Entretanto, não há que se falar em nulidade.

A decisão recorrida enfrentou expressamente a tese apresentada pela contribuinte, concluindo que a vedação prevista no § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 incide sobre as aquisições de carnes bovinas classificadas na posição 02.02 da NCM, independentemente da destinação conferida aos produtos após sua aquisição. Eventual discordância quanto à conclusão adotada não caracteriza cerceamento de defesa ou supressão de instância.

No mérito, porém, entendo que assiste razão à Recorrente.

A controvérsia central dos autos diz respeito à interpretação do art. 34 da Lei nº 12.058/2009, especialmente do alcance da vedação prevista em seu § 1º. Veja-se:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no

caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput.

A fiscalização interpretou o referido dispositivo no sentido de que a vedação ao aproveitamento do crédito presumido estabelecida no §1º alcança toda pessoa jurídica que utilize, como matéria-prima em seu processo produtivo, produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM. Com base nesse entendimento, concluiu que a aquisição de carnes bovinas classificadas na posição 02.02 da NCM não confere direito ao crédito presumido, ainda que tais produtos sejam empregados na fabricação de mercadorias classificadas em posições diversas da NCM.

A decisão recorrida acompanhou integralmente essa interpretação, assentando que a vedação decorre da classificação fiscal dos produtos adquiridos, sendo irrelevante a destinação posteriormente conferida às carnes bovinas no processo produtivo da Recorrente.

A Recorrente, por sua vez, sustenta interpretação diversa. Argumenta que o § 1º não faz qualquer referência à utilização de matérias-primas ou insumos, limitando-se a vedar o crédito às pessoas jurídicas que industrializam os produtos classificados nas posições nele indicadas ou que revendem os produtos referidos no caput. Defende, assim, que a vedação não alcança a hipótese em que carnes classificadas na posição 02.02 da NCM são utilizadas na fabricação de produtos classificados em outras posições da NCM, especialmente aqueles constantes do Capítulo 16, cujas receitas de venda se submetem, em regra, à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em exame preliminar da matéria, entendo que a interpretação jurídica sustentada pela Recorrente se revela, em princípio, mais consentânea com a literalidade e a sistemática do art. 34 da Lei nº 12.058/2009.

O § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 não faz qualquer referência ao emprego, como matéria-prima ou insumo, dos produtos classificados nas posições nele indicadas. A vedação foi dirigida às pessoas jurídicas que industrializam os produtos classificados nessas posições ou que revendem os produtos referidos no caput, não sendo possível extrair, da literalidade do dispositivo, a conclusão de que a simples utilização desses produtos no processo produtivo seja suficiente para afastar o direito ao crédito presumido.

A própria estrutura do art. 34 reforça essa conclusão. O caput institui crédito presumido para a pessoa jurídica que adquire para industrialização produtos sujeitos à alíquota zero, justamente porque tais aquisições não geram créditos ordinários da não cumulatividade. Já o § 4º disciplina situação específica em que esse crédito não será admitido, qual seja, quando o

produto adquirido for utilizado na industrialização de mercadoria cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência das contribuições.

Percebe-se, portanto, que o legislador distinguiu expressamente a utilização do produto adquirido como insumo da atividade industrial das hipóteses objetivas de vedação ao benefício. Se tivesse pretendido impedir o crédito sempre que os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM fossem utilizados como matéria-prima, poderia tê-lo afirmado expressamente.

A interpretação adotada pela fiscalização decorre da Solução de Consulta Cosit nº 46, de 22 de março de 2017, posteriormente reafirmada pela Solução de Consulta Cosit nº 188, de 27 de setembro de 2021.

Todavia, entendo que tais atos normativos partem de uma premissa interpretativa que não se encontra expressamente fundamentada. Logo no item 13 da Solução de Consulta nº 46, afirma-se que a expressão "que industrialize" constante dos arts. 32 a 34 da Lei nº 12.058/2009 significaria "que utilize como matéria-prima", sem, contudo, indicar fundamento que justifique essa equiparação. Veja-se:

12. Em sua redação original, previa a Lei nº 12.058, de 2009 (DOU de 14/10/2009), em seu art. 32, caput e inciso II, e arts. 34, 46 e 47:

“Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM;

II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30, da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final;

II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que **adquirir para industrialização** ou revenda as mercadorias classificadas nos códigos

02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei.

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica às mercadorias de que trata o caput deste artigo, adquiridas com suspensão das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

Art. 46. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 47. O disposto nos arts. 31 a 37 desta Lei produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei.”(grifou-se)

13. Antes de analisar as disposições dos dispositivos colacionados, deve-se esclarecer que, diversamente do que ocorre em alguns dispositivos da legislação tributária, nesses textos legais (e em todas as versões dos arts. 32 a 34 da Lei nº 12.058, de 2009), a expressão “que industrialize” significa “que utilize como matéria-prima”.

Essa premissa é determinante para toda a construção desenvolvida pela Receita Federal. Entretanto, a legislação não utiliza essas expressões como sinônimas. Ao contrário, quando pretende disciplinar a utilização de determinado produto como matéria-prima ou insumo, o legislador assim o faz de maneira expressa. O próprio art. 34 evidenciava essa distinção ao referir-se, no caput, à aquisição de produtos **para industrialização** e, no § 4º, ao produto adquirido **utilizado na industrialização** de outro produto. Já o § 1º limita-se a mencionar a pessoa jurídica que **industrializa os produtos classificados** nas posições nele indicadas.

Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que **adquirir para industrialização** ou revenda as mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual

correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei.

(...)

§ 4º O disposto no caput não se aplica no caso de o **produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão**, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, exceto na hipótese de exportação.

Também merece destaque que a própria fundamentação da Solução de Consulta nº 46 reconhece que uma interpretação ampliativa do § 1º teria o efeito de esvaziar a hipótese de incidência prevista no caput. Nos itens 23 a 26, a Receita Federal consignou expressamente que tal leitura criaria contradição entre o caput e o § 1º, faria com que parcela das disposições do caput perdesse significado e praticamente inviabilizaria a utilização do crédito presumido instituído pelo legislador, em afronta ao princípio hermenêutico segundo o qual a lei não contém palavras inúteis:

21. Portanto, a melhor interpretação para § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, é: fica vedada a apuração do crédito presumido instituído pelo art. 34 da referida Lei às pessoas jurídicas que se beneficiam, em qualquer operação de venda, da suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009. Dito de outra forma, a pessoa jurídica que adquirir, para industrialização, as mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 poderá apurar o crédito presumido instituído pelo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, desde que não se beneficie, em qualquer de venda, da suspensão do pagamento das contribuições estabelecida pelo inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009.

22. Daí, verifica-se que o § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, pretendeu vedar o crédito presumido em comento às pessoas jurídicas que fazem o primeiro processamento da carne, exclusivamente (quando a pessoa jurídica abate o boi vivo (01.02 da NCM) e faz subprodutos) ou em conjunto com o segundo processamento (quando a pessoa jurídica além de abater o boi vivo também adquire matérias-primas classificadas nas posições 02.01 e 02.02 da NCM para fabricação de subprodutos).

23. Nesses termos, uma pessoa jurídica que industrializa produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da NCM (como acontece com a maioria das pessoas jurídicas que fazem o segundo processamento na cadeia da carne bovina), mas que não se beneficia da suspensão de pagamento instituída pelo inciso II do art.

32 da Lei nº 12.058, de 2009 (e, portanto, paga as contribuições sobre a operação, como regra), poderia apurar o crédito presumido de que trata o art. 34 da mesma Lei.

24. Essa interpretação defendida mostra-se razoável na medida em que:

a) evita a geração de contradição imediata e direta entre o *caput* do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, e seu § 1º;

b) veda o creditamento às pessoas jurídicas que adquirem seus insumos com suspensão e vendem seus produtos finais também com suspensão;

c) permite o creditamento às pessoas jurídicas que adquirem seus insumos como suspensão do pagamento das contribuições, mas vendem seus produtos finais com pagamento das contribuições. Aliás, o objetivo da criação do crédito presumido em estudo parece ser exatamente desonerar essas pessoas jurídicas da incidência das contribuições sem qualquer creditamento.

25. De outra banda, interpretar o § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, de forma a vedar o crédito presumido a toda pessoa jurídica que “industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM” mostra-se incabível por diversos motivos:

a) criaria contradição imediata e direta entre o *caput* do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, e seu § 1º, fazendo com que parcela das disposições do *caput* não tenham qualquer significado. Isso colide com o basilar princípio de hermenêutica jurídica segundo o qual a Lei não contém palavras inúteis;

b) praticamente inviabilizaria a apuração do crédito presumido instituído pelo próprio art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, na medida em que a maioria das pessoas jurídicas que poderiam apurar tal crédito presumido incidiriam na vedação de creditamento, vez que, na etapa de segundo processamento da carne bovina, há a industrialização de “bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM”.

26. Neste ponto, destaca-se que a presente matéria não exige interpretação literal, ou restritiva, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

27. Em tempo, salienta-se que essa discussão empreendida acima se repete em todas as versões de redação dos arts. 32 a 34 da Lei nº 12.058, de 2009, conforme se verá.

Ocorre que, posteriormente, ao examinar as alterações promovidas pela Lei nº 12.839/2013, a própria Solução de Consulta reconhece, nos itens 40 a 42, que foi mantido “exatamente o mesmo padrão redacional e, alfin, a mesma finalidade da redação original do dispositivo alterado”, chegando a afirmar que, diante da inclusão do § 4º, o próprio § 1º poderia até mesmo ter sido revogado.

ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES EFETUADAS PELA LEI Nº 12.839, DE 2013, NOS ARTS. 32 E 34 DA LEI Nº 12.058, DE 2009 35.

A Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, publicada no DOU de 08/03/2013 e em vigor a partir de sua publicação, convertida na Lei nº 12.839, de 9 de julho de 2013, publicada no DOU de 10/07/2013 e em vigor a partir de sua publicação, trouxe grandes alterações à matéria em exame.

36. De um lado, aglutinando diversos benefícios fiscais relativos à comercialização de carnes, o art. 1º da Medida Provisória nº 609, de 2013, e da Lei nº 12.839, de 2013, deram as seguintes redações, respectivamente, às alíneas “a” e “c” do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

~~XIX – carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da TIPI: (Incluído pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

~~a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1; (Incluído pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

~~b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00; e (Incluído pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

~~c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00; (Incluído pela Medida Provisória nº 609, de 2013) XIX – carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi: (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)~~

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00; (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

d) (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)” (grifou-se)

37. De outro lado, o art. 5º da Medida Provisória nº 609, de 2013, e da Lei nº 12.839, de 2013, deram as seguintes redações aos arts. 32 e 34 da Lei nº 12.058, de 2009:

“Art. 32. 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 – animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

~~II – produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011). (Revogado pela Medida Provisória nº 609, de 2013) (Revogado dada pela Lei nº 12.839, de 2013)~~

(...)

~~Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS previstas nas alíneas “a” e “c” do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

~~§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas~~

~~posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

~~§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito previsto na forma prevista no caput deste artigo poderá: (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

I – efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

~~§ 4º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, exceto na hipótese de exportação. (Incluído pela Medida Provisória nº 609, de 2013)~~

§ 4º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação. (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)”

38. Assim, as alterações em relação à suspensão de pagamento estabelecida pelo art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009, foram as seguintes:

- a) ampliação do rol de produtos contemplados para alcançar também ovinos e caprinos vivos classificados na posição 01.04;

b) revogação do inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009, com a suspensão condicionada de pagamento que ele estabelecia, para, em contrapartida, conceder alíquota zero incondicionada na alínea “a” do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. 39.

A outro giro, com a nova redação do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, o crédito presumido que estabelece passou a ter as seguintes características:

35.1) destinado às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real;

35.2) permitido em relação às aquisições, para industrialização (não se admite mais a mera revenda), de produtos cuja comercialização seja fomentada com a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas “a” e “c” do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (houve ampliação do crédito presumido para alcançar também a aquisição dos produtos da cadeia de ovinos e caprinos classificados na posição 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00 da Tipi) ;

35.5) o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes (§ 2º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, que determina a observância do § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003);

35.6) o crédito corresponde a 40% das alíquotas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas;

35.7) manteve-se a permissão de utilização do crédito presumido para para compensação com outros débitos ou ressarcimento em dinheiro;

35.8) vedou-se a apuração do crédito no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação;

35.9) mante-se a vedação de creditamento do § 1º do art. 34, com adaptações na redação que serão analisadas a seguir.

40. Conforme se observa, a redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013, ao § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, única e exclusivamente adaptou a redação do aludido dispositivo:

a) à revogação do inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058, de 2009, com a menção à industrialização dos produtos classificados nos códigos 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM, que constava do preceptivo revogado;

b) à inclusão da cadeia de ovinos e caprinos no microrregime tributário em estudo, com a menção aos produtos classificados nos códigos 01.04 e 02.04 da NCM.

41. Deveras, é inquestionável que na alteração da redação do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, conquanto necessária a exclusão a remissão ao revogado inciso II do art. 32 da mesma Lei, manteve-se exatamente o mesmo padrão redacional e, alfim, a mesma finalidade da redação original do dispositivo alterado.

42. Aliás, considerando a regra constante do § 4º que foi acrescentado ao art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, que veda o crédito presumido “no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência”, o referido § 1º do mesmo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, poderia ter sido revogado, o que não ocorreu.

Não obstante essas premissas, concluiu-se, nos itens 43 a 46 da Solução de Consulta, que a nova redação do § 1º não mais permitiria a interpretação anteriormente adotada, por entender que a expressão “pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados” equivaleria à “pessoa jurídica que utiliza como matéria-prima” aqueles produtos:

43. Todavia, por mais que se tenha em conta a finalidade original do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, diante da literalidade do preceptivo atual, não é possível extrair-se a mesma regra extraída da redação original no parágrafo 21, que somente pôde ser extraída em razão da remissão ao inciso II do art. 32 da mesma Lei que era feita na versão original do dispositivo.

44. Com efeito, o texto atual do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, estabelece expressamente e sem qualquer remissão ou condicionante que é vedada a apuração do crédito presumido em estudo “nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput”.

45. Diante de texto legal tão direto e incondicionado, não resta espaço interpretativo.

46. Assim, atualmente é vedada a apuração do crédito presumido estabelecido pelo caput do art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, a qualquer pessoa jurídica que utiliza como matéria prima qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM, independente da etapa de produção de alimentos derivados de carne bovina, ovina ou caprina em que situada a pessoa jurídica.

Todavia, a meu ver, essa conclusão não se mostra como fundamento suficiente para concluir que a alteração promovida pela Lei nº 12.839/2013, que incidiu precipuamente sobre o regime tributário das operações antecedentes, substituindo a suspensão pela incidência à alíquota zero, tenha alterado o significado da expressão empregada pelo legislador no § 1º do art. 34. Ao contrário, a redação da hipótese restritiva permaneceu substancialmente inalterada.

Também chama atenção o fato de que a interpretação ampliativa conferida ao § 1º tende a reduzir significativamente o campo de aplicação do próprio § 4º. Isso porque, se toda utilização de produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM como matéria-prima já fosse suficiente para afastar o crédito presumido, tornar-se-ia praticamente irrelevante verificar se o produto resultante da industrialização teve sua receita de venda submetida ao regime ordinário de incidência ou permaneceu beneficiado por suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência, precisamente a hipótese disciplinada pelo § 4º.

No caso concreto, verifica-se que a glosa foi integralmente fundamentada na premissa de que a simples utilização de carnes bovinas classificadas na posição 02.02 da NCM como matéria-prima seria suficiente para impedir a apuração do crédito presumido. Esse foi o único fundamento jurídico adotado pela fiscalização e integralmente acolhido pela decisão recorrida.

Em nenhum momento o despacho decisório questionou a efetiva destinação das carnes adquiridas, tampouco consignou que os produtos resultantes da industrialização estariam sujeitos à suspensão, à alíquota zero, à isenção ou à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A motivação da glosa restringiu-se exclusivamente à interpretação conferida ao § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009.

Afastada, portanto, essa premissa jurídica, não remanesce fundamento apto a sustentar a manutenção da glosa. Eventual exame acerca do preenchimento de outros requisitos para a fruição do benefício não integrou a motivação do ato administrativo nem foi objeto da decisão recorrida, não sendo possível, nesta instância, substituir a fundamentação adotada pela autoridade fiscal por fundamentos novos com o objetivo de preservar a glosa.

Assim, impõe-se o reconhecimento do direito da Recorrente ao crédito presumido pleiteado, nos limites da fundamentação adotada no despacho decisório.

No caso concreto, a glosa foi integralmente fundamentada na premissa de que a mera utilização de carnes bovinas classificadas na posição 02.02 da NCM como matéria-prima impediria, por si só, a apuração do crédito presumido.

Todavia, esse foi o único fundamento adotado pela fiscalização.

Em nenhum momento o despacho decisório questionou a efetiva destinação das carnes adquiridas, tampouco afirmou que os produtos resultantes da industrialização tiveram suas receitas submetidas a suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência das contribuições. Ao contrário, a motivação da glosa restringiu-se à interpretação jurídica conferida ao § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009.

Assim, afastado esse fundamento jurídico, não remanesce suporte para a manutenção da glosa.

Eventual verificação de outros requisitos legais para a fruição do benefício não integrou a motivação do ato administrativo e tampouco foi objeto da decisão recorrida, não sendo

possível substituir, nesta instância, a fundamentação adotada pela autoridade lançadora por fundamentos novos para manter a exigência.

Dessa forma, impõe-se o reconhecimento do direito da Recorrente ao crédito presumido devendo ser revertida a glosa.

Quanto ao segundo ponto, a controvérsia restou superada com a aprovação da Súmula CARF nº 188, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF nº 188

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

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Assim, considerando que a glosa foi fundamentada exclusivamente na premissa de que o frete deveria seguir o mesmo regime de creditamento dos insumos adquiridos, e tendo a Súmula CARF nº 188 consolidado entendimento em sentido diverso, impõe-se o reconhecimento do direito ao crédito, desde que observados os requisitos previstos.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito (i) ao crédito presumido decorrente da aquisição de carnes bovinas classificadas na NCM 0202.30.00, bem como (ii) ao crédito sobre as despesas com frete, nos termos da Súmula CARF nº 188.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara