



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.720861/2018-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.096 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOA ESPERANCA AGROINDUSTRIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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. Que no presente caso é reconhecer o direito ao crédito em relação aos fretes sobre aquisição do gado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém, permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. O crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (bovinos), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-008.569**, de 14 de dezembro de 2020, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

Créditos. Não-Cumulatividade. Insumos. Definição. Resp 1221170/PR

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade, ou da relevância, do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/PR.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ronaldo Souza Dias (Relator), Marcos Roberto

da Silva e Lázaro Antônio Souza Soares. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Paulo Mendes Neto.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência quanto a Conceito de insumo na apreciação da glosa de crédito referente a serviço de transporte terceirizado de gado (frete boiadeiro).

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme despacho de fls. 777 e seguintes.

A Contribuinte foi intimado e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran – Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. . 777 e seguintes.

Do Mérito

Trata-se de pedido de ressarcimento encaminhado pelo recorrente mediante o PER nº 21057.32461.311215.1.1.10-4990, relativo ao saldo credor de PIS, apurado no período de 01/10/2010 a 31/12/2010.

No presente caso, a glosa em discussão diz respeito ao frete contratado especificadamente para levar o gado do produtor até a indústria para abate, despesa terceirizada “frete boiadeiro” sem qualquer vínculo com o produtor e custo exclusivo da empresa.

O crédito postulado encontra-se discriminado nas rubricas: frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros – boiadeiros – e frete pela compra de carne in natura de terceiros), conforme planilha já anexadas aos autos.

Vale destacar que a empresa do ramo abatedouro/frigorífico, desossando e fracionando carne bovina, realizando posterior comercialização de carne in natura, miúdo, couro e resíduos.

O Acórdão Recorrido analisando a glosa sobre o conceito de insumo para as contribuições PIS/COFINS já sedimentado junto ao CARF/CSRF e já pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), deu provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, conforme trechos abaixo:

23. Devo concordar com a Recorrente, que afirma “considera-se insumo, à luz das contribuições PIS e COFINS, os bens e serviços essenciais para a atividade econômica desenvolvida pela empresa, restando cristalino (conforme descrição do processo produtivo já anexado) que os serviços contratados para a coleta, transporte e entrega dos animais (gado) são essenciais para atividade produtiva (abatedora/frigorífica).

24. Por fim, cumpre destacar que resta devidamente demonstrada a higidez e regularidade da tomada do crédito constante na escrita fiscal contábil da empresa, bem como resta constatado a adequação da rubrica ‘frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros – boiadeiros – e frete pela compra de carne in natura de terceiros)’ com a materialidade das referidas contribuições incidentes sobre a formação da receita (objeto) da Recorrente.”

25. Há provas anexadas em que confirma estarmos diante de contrato de transporte terceirizado, sem qualquer vínculo com o produtor e custo exclusivo da empresa Recorrente, devidamente registrado contábil e fiscalmente no 4º trimestre de 2010.

26. Extraio dos autos o fundamento de que “o conceito de crédito das contribuições PIS e COFINS está vinculado ao conceito de produção da receita, perfazendo cristalino que, para uma agroindústria do ramo frigorífico constitui insumos essencial a aquisição do serviço de transporte do gado (frete boiadeiro), sem o qual não há nem condições de produção/geração de receita.”

27. Pelo exposto, voto por dar provimento integral do recurso voluntário para restituir, integralmente, o crédito pretendido das rubricas ‘frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros –boiadeiros – e pela compra de carne in natura de terceiros)’, devidamente acrescido de SELIC e juros de 1% (um por cento) no mês em que efetivamente creditado, nos termos do art. 142 da IN RFB nº

1.717/2017, contabilizados a partir de 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento, nos termos do Tema 1.003 da sistemática de recursos repetitivos do STJ.

Conforme relatado pelo voto vencido o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS. Lei 10.833/2003:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

()

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível credita-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

No presente caso tais fretes são essenciais para a atividade do Contribuinte, pois estão vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, sendo enquadrados tais custos como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

É de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No presente caso o Contribuinte adquiriu produtos sujeito à alíquota zero e por conta e custo contratou prestação de serviços de transporte de tais mercadorias apurando

crédito sobre tais despesas. O que não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Assim, para uma agroindústria do ramo frigorífico o frete constitui insumos essencial a aquisição do serviço de transporte do gado (frete boiadeiro), sem o qual não há nem condições de produção/geração de receita.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à análise da seguinte matéria: Crédito de PIS - Conceito de insumo na apreciação da glosa de crédito referente ao “**serviço de transporte terceirizado de gado** (frete boiadeiro)”.

Primeiramente cabe destacar que a empresa é do ramo abatedouro/frigorífico, desossando e fracionando de carne bovina, realizando posterior comercialização de carne *in natura*, miúdo, couro e resíduos.

No presente caso, a glosa em discussão diz respeito ao frete contratado especificadamente para levar o gado do produtor até a indústria para abate, despesa terceirizada “frete boiadeiro” sem qualquer vínculo com o produtor e custo exclusivo da empresa.

No Acórdão recorrido, analisando a glosa sobre o conceito de insumo para as contribuições ao PIS e COFINS, pacificado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, a Turma deu provimento ao recurso para restituir, integralmente, o crédito pretendido.

O crédito postulado encontra-se discriminado nas rubricas: frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros – boiadeiros) e, frete pela compra de carne *in natura* de terceiros, conforme planilha anexadas aos autos.

No caso sob análise, o que estamos debatendo é se os fretes pagos a pessoas jurídicas (PJ), quando o custo do serviço é suportado pela adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo, pode ser considerado como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ou seja, estamos a tratar de créditos referentes a fretes pago no transporte em operação de compra (aquisição de insumo) dos fornecedores.

Pois bem. O creditamento relativo ao custo do frete na aquisição de insumos não encontra-se expressamente previsto no art. 3º, II, das Leis nº Lei nº 10.637, de 2003, uma vez que não se vislumbra a hipótese de o frete anterior ao processo produtivo ser considerado como um "serviço utilizado como insumo" na "produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Passo a explicar. Vejamos o disposto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I – (...).

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;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

De uma fácil leitura do dispositivo acima podemos concluir que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: (a) como insumo do bem ou serviço em produção (inc. II), ou (b) como decorrente da operação de venda (inc. IX).

Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete deve ser tratado como “insumo”, ou se está inserido ou é decorrente na operação de venda.

Nesse diapasão, temos que levar em conta, para definirmos o conceito de insumos, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR, e para tanto adoto o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. No mesmo sentido aplica-se às demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção.

No caso aqui discutido, trata-se de fretes nas aquisições de insumos de fornecedores (PJ), um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial.

Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou a mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado, poderá gerar o direito ao crédito, se o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor do frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo.

Portanto, se o insumo transportado gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve

incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

Pela regra geral da não-cumulatividade, os insumos adquiridos (bovinos - de pessoa física, produtor rural), não dão direito a crédito de PIS, a teor do que dispõe o §3º, incisos I e II, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, considerando o acima exposto, na hipótese dos autos, assiste razão à Fazenda Nacional, uma vez que os serviços de fretes (transporte de “insumos” adquiridos e pagos pelo Contribuinte) não geram direito aos créditos do PIS e da COFINS, uma vez que as mercadorias transportadas (**gado**) não são oneradas pelas contribuições sociais.

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado nesta matéria merecem ser reparados.

Conclusão

Desta forma, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria, para restabelecer a glosa em relação aos pagamentos de “serviços de transporte terceirizados dos insumos (gado)”, também conhecido como ‘frete boiadeiro’, que se constitui no serviço contratado para carregar, transportar e descarregar os bovinos, uma vez que não geram direito aos créditos de PIS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos