



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.722399/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.852 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BOI VIVO. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA DE 60%. LEI 12.865/2013. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO RETROATIVA. ART. 106, I, DO CTN.

A aquisição de boi vivo (NCM 01.02), utilizado como insumo de mercadorias classificadas no Capítulo 2, se sujeita ao percentual do crédito presumido de 60% definido no inciso I do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Interpretação procedida conforme §10 do mesmo art. 8º, incluído pela Lei nº 12.865/2013, a ser aplicado retroativamente por força do art. 106, I, do CTN.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS DE CARGA. LOCAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com veículos de cargas, pagas a pessoas jurídicas, vinculados à atividade econômica de prestação de serviços de transportes, constituem custos dos serviços prestados e, consequentemente, insumos dessa atividade, gerando créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor devido sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS/DESPESAS. TRANSPORTE. VEÍCULOS. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas de transporte com veículos de frota própria incorridos com o transporte de animais vivos para abate integram o custo da matéria-prima da

atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, processamento e industrialização de carnes destinadas à alimentação humana; assim tais custos/despesas enquadram-se como insumos dessa atividade, gerando créditos passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

DESPESAS/CUSTOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS DE CARGA. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com encargos de depreciação dos veículos de carga da frota própria, utilizados no transporte de matérias-primas e de mercadorias, geram créditos da contribuição, passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da Resolução nº 3302-002.128:

Este processo trata de um pedido de ressarcimento de PIS no período compreendido entre 01/01/2006 a 31/12/2006.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o relatório lavrado pela DRJ quando de sua análise do caso.

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra despacho decisório que indeferiu pedido de restituição de créditos de PIS não cumulativo dos períodos de apuração janeiro de 2006 a dezembro de 2006 e não homologou as compensações declaradas pela empresa.

De acordo com o Relatório de Informação Fiscal, ao analisar os demonstrativos apresentados pela contribuinte no que tange à base de cálculo dos créditos de PIS não

cumulativos, a Fiscalização constatou a inclusão indevida de várias despesas/gastos incorridos que não são insumos do processo produtivo, tampouco possuem autorização legal para creditamento.

A interessada apurou créditos de PIS não cumulativo sobre despesas relativas a veículos de transporte (frota própria), incluindo pneus, manutenção dos diversos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas, descargas, bem como manutenção de câmara fria e serviços de monitoramento de temperatura. Também incluiu na base de cálculo manutenção de bens, honorários e serviços prestados por pessoa jurídica, bem como valores de comissões pagas nas compras de matéria prima.

Apurou ainda créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre a frota de veículos pesados e equipamentos de informática.

Além disso, a autuada utilizou alíquota incorreta no cálculo do crédito presumido de insumos adquiridos de pessoas físicas, aplicando o percentual de 60%, quando o correto seria 35%.

A autuada apresenta tempestivamente manifestação de inconformidade, alegando preliminarmente a existência de litispendência administrativa com o processo 11080.723095/200953, que trata de autos de infração de PIS e Cofins não cumulativos dos períodos janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Entende que uma vez que estão sendo discutidos naquele processo os mesmos fundamentos que deram origem à presente manifestação restaria evidente a litispendência administrativa. Acredita que o Fisco deveria abster-se de efetuar qualquer lançamento visando a cobrança.

Passa a discutir as glosas implementadas pela fiscalização. Defende a aplicação da alíquota de 60% na apuração do crédito presumido sobre aquisições de animais vivos de pessoas físicas. Alega que o inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 confere aos produtores de mercadorias de origem animal classificados no capítulo 2 tomar créditos sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas, no caso animais vivos. A carne que é mercadoria produzida pela autuada está efetivamente classificada na NCM no capítulo 2.

Acredita que a alíquota de 35% seria aplicada apenas aos produtos que estão elencados no caput do art. 8º da lei nº 10.925/2004, mas não constam do inciso I, § 3º. Alega que se fosse produtora de animais vivos sequer faria jus ao crédito presumido em questão.

Ressalta ser o valor do crédito presumido em discussão superior ao montante do direito creditório indeferido, alegando que sem referida glosa restariam vultosos saldos credores a ela favoráveis.

Discorda da glosa referente aos créditos sobre despesas de transporte com frota própria, sobre serviços prestados por pessoa jurídica e sobre valores de comissões pagas nas compras de matéria prima, sobre encargos de depreciação de veículos pesados e sobre a locação de veículos de transporte.

Passa a descrever o circuito de produção da carne, a qual se inicia com a aquisição do animal vivo com o transporte em veículo adequado, passando pelo abate e condições de higiene e refrigeração. Alega ser do produtor da carne toda a responsabilidade com o seu transporte e conservação, sendo justamente a conservação, o correto manuseio e abastecimento do mercado, o que o produtor da carne agregaria ao seu produto. Sendo assim, os caminhões boiadeiros e demais veículos pesados, com câmaras frias móveis seriam partes integrantes e indissociáveis da produção e fornecimento da carne.

Acredita que os veículos que transportam gado até a planta frigorífica, bem como aqueles que fazem o transporte de produtos em produção entre as plantas e ainda os veículos que transportam o produto pronto até o consumidor cumpriram papel

imprescindível no processo de produção do alimento, estando a qualidade de seu produto intrinsecamente relacionado ao adequado transporte. Sendo assim, o transporte seria um insumo no processo de produção.

Argumenta que os serviços prestados por pessoa jurídica e os valores de comissões pagas a pessoa jurídicas nas compras de matéria prima tratam-se de custo na aquisição das matérias primas, uma vez que a aquisição do boi vivo se dá por meio de compradores que mantêm contato direto com os produtores de animais que recebem comissão pela compra.

Alega afronta ao princípio da isonomia, pois acredita ser possível o creditamento do valor pago pelo transporte do boi vivo e da carne acaso esse fosse realizado por terceiros.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foram exaradas as ementas abaixo transcritas. (e-fls. 1238)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO IMPOSSIBILIDADE

Apenas os custos e as despesas elencados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 geram créditos de PIS pela sistemática da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA ALÍQUOTA APLICÁVEL

O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º das Lei nº 10.637/2002 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516 10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15 17 e 15 18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção da soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

Irresignada com o Acórdão de e-fls. 1238, a Recorrente aprestou Recurso Voluntário (e-fls. 6764) por meio do qual submeteu a questão a este Colegiado

É o relatório.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento decidiu em 14/12/2021 por sobrestar no CARF o julgamento do presente processo até o julgamento final do processo nº 11080.723095/2009-53.

Concluído o julgamento do processo referido no parágrafo anterior, o presente processo foi sorteado e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3401-012.852 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.722399/2009-01

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

A recorrente alega em sede de preliminar a ocorrência de litispendência administrativa na esteira do processo administrativo nº 11080.723095/2009-53, tendo em vista que foi este processo que levou ao indeferimento do pedido de compensação constante deste PAF. Neste sentido, afirma que o prosseguimento do julgamento deste processo é arbitrária e ilegal, entendendo que a decisão de piso contrária à litispendência administrativa deve ser reformada em face da improcedência do prosseguimento do presente processo desconsiderando o processo administrativo nº 11080.723095/2009-53. Destaca ainda que, por ter protocolado recurso administrativo contra a decisão que julgou em primeira instância o citado processo, continuou-se a fase litigiosa do procedimento administrativo com a devida suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151 do CTN. Conclui vindicando a reforma da decisão recorrida e a decisão que indeferiu a compensação de modo que a análise da compensação seja procedida após o julgamento do processo administrativo nº 11080.723095/2009-53.

Apesar de a recorrente ter razão em relação a necessária vinculação do resultado do processo administrativo nº 11080.723095/2009-53 com o presente processo, ambas as decisões foram proferidas de acordo com o que restou constatado e decidido em cada fase processual (lançamento/análise de compensação e decisões de primeira instância) de ambos os processos. Destaque-se que não há que se falar em aguardar o resultado final do julgamento do processo nº 11080.723095/2009-53 para, então, proferir decisão na análise do pedido de compensação. Isto porque, conforme previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, ao ultrapassar o prazo de 5 anos da data da entrada da declaração de compensação, esta há de ser homologada tacitamente.

No que concerne ao presente julgamento, entendo que o correto seria o julgamento conjunto com o do processo nº 11080.723095/2009-53 pois, além de se tratar de períodos de apuração coincidentes e mesmas matérias, não haveria decisões conflitantes em ambos os processos. Entretanto, o contencioso administrativo do processo nº 11080.723095/2009-53 já se encerrou e, inclusive, já se encontra na Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de cobrança conforme o resultado final da decisão administrativa.

Relevante destacar que a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento sobrestou o julgamento do presente processo até a conclusão do julgamento do processo nº 11080.723095/2009-53, o que veio a ocorrer em 15/03/2016 quando da decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-003.514 e juntada ao presente processo nas e-fls. 6953 a 6999.

Diante do exposto, afasto o argumento liminar de litispendência arguida pela recorrente e passo ao julgamento do mérito.

Mérito

No que concerne ao mérito, a Recorrente apresenta argumentos relacionados a improcedência das seguintes glosas: 1) Do Crédito Presumido na Aquisição de Insumos (Bois Vivos) de Pessoas Físicas; 2) Dos Créditos sobre Despesas de Transporte com Frota Própria, Dos Encargos de Depreciação de Veículos Pesados e Da Locação de Veículos de Transporte.

Antes de adentrar na análise pontual de cada alegação, conforme já descrito no relatório acima, este processo de compensação é decorrente de procedimento fiscal que resultou na análise e indeferimento parcial de créditos pleiteados. Analisando ambos os processos, verifica-se que os mesmos são decorrentes do mesmo procedimento fiscal, cujo termo de início ocorreu em 07/08/2009.

Portanto, apesar de ter entendido que o correto seria o julgamento conjunto com o do processo nº 11080.723095/2009-53, em face dos períodos de apuração e matérias coincidentes e decorrentes do mesmo procedimento fiscal, entendo que cabe uma análise e julgamento do presente processo de forma independente daquele, mesmo que conflitante com o resultado final daquele julgamento, especialmente porque aquele ocorreu sem levar em consideração de forma objetiva o conceito de insumos definido na decisão proferida no REsp. nº 1.221.170-PR e nas orientações decorrentes contidas na Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Neste sentido, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial nº 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão nº 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

(...)

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do REsp. nº 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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.” (sem destaques no texto original)

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) *“pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia, especialmente no que concerne a análise das glosas dos créditos relacionados ao conceito de insumos na ordem apresentada pelo recurso voluntário.

1) Do Crédito Presumido na Aquisição de Insumos (Bois Vivos) de Pessoas

Físicas

A controvérsia do presente tópico está relacionada com a aplicação das alíquotas de presunção para fins de cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

A recorrente entende que os produtores de carne, de acordo com o definido em lei, estão autorizados a considerar créditos presumidos sobre o valor total das aquisições de animais vivos de pessoas físicas domiciliadas no país aplicando-se a alíquota de 60% em vigor. Portanto, alega que faz jus ao crédito presumido de PIS/COFINS previsto no §3º inciso I do art. 8º da Lei nº 10.925/04 por adquirir de pessoas físicas animais vivos para abate e utilizá-los na fabricação de carne. Afirma que a decisão recorrida, de forma temerária, enquadrando a sua aquisição de animais vivos no inciso II, §3º do citado art. 8º, o qual determina uma alíquota igual a 35% da alíquota ordinária para operações não especificadas no inciso I, contudo a aquisição de boi vivo para abate se enquadra perfeitamente nas classificações no inciso I conforme descrições contidas no Capítulo 2 da TIPI (Carne e Miudezas, comestíveis). Destaca ainda que o inciso II diz respeito aos “demais produtos” elencados no caput mas não presentes no inciso I. Ou seja, os “demais produtos” seriam todos aqueles produzidos pelos demais contribuintes beneficiários do crédito presumido que se classificam em todas as demais posições da NCM referidas tanto no caput quanto no §1º do art. 8º. Neste sentido, conclui afirmando que a relatora do acórdão recorrido foi isolada e dissociada do contexto inserido no caput e no inciso I do §2º do art. 8º tendo em vista que a determinação da alíquota é em função das mercadorias produzidas e não dos insumos adquiridos conforme entendimento constante do Acórdão nº 3301-00.980.

De fato, a decisão recorrida deu interpretação ao tema no seguinte sentido:

Os insumos adquiridos pela autuada são animais vivos e classificam-se no capítulo 1 da NCM, bem como tenha classificada no capítulo 44, portanto o percentual a ser utilizado é de 35%, uma vez que esses produtos não constam das NCM citadas no inciso I do § 3º do art. 8º acima transcrito. Entretanto, a autuada utilizou o percentual de 60% para o cálculo do crédito presumido em questão, defendendo que produz Carne, produto classificado no capítulo 2 da TIPI e por isso faz jus ao percentual de 60% sobre os insumos adquiridos de pessoa física

(...)

O caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 ao criar a possibilidade de calcular crédito presumido estabeleceu que as pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas na NCM ali enumeradas fazem jus ao cálculo de crédito presumido. Crédito presumido, como o próprio nome já deixa claro, é um crédito obtido de forma presumida. A sistemática da não cumulatividade prevê a possibilidade de descontar créditos calculados sobre o valor das aquisições de insumos dos débitos da contribuição. O crédito presumido é um crédito a mais, um plus ao qual a pessoa jurídica tem direito por produzir produtos classificados nas NCMs especificadas, o qual, no caso da autuada, é a carne. Todavia, o método de cálculo desse crédito está diretamente ligado ao insumo adquirido e não à mercadoria produzida. É por isso que a alíquota aplicável no caso da autuada é de 35%, pois o insumo é o animal vivo, classificado no capítulo I da NCM, e não a carne, mercadoria produzida, classificada no capítulo 2, o mesmo pode ser dito da lenha que é classificada no capítulo 44 da NCM. Não há lógica na argumentação da autuada, quando defende a possibilidade de um crédito baseado na mercadoria produzida e não no insumo adquirido.

Este tema específico da alíquota a ser aplicada para o crédito presumido na aquisição do boi vivo tem sido objeto de discussões neste Tribunal Administrativo e o entendimento que tem prevalecido é no sentido de que o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, foi norma introduzida com fins expressamente interpretativo e, com fundamento no art. 106, I do CTN deve ser aplicado a atos e fatos pretéritos. Vejamos o que dispõe o citado §10, juntamente com o caput e parágrafos do art. 8º que tratam da presente discussão:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

[...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

[...]

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos

[...].

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (grifos do relator)

Ou seja, o §10 acrescido pela Lei nº 12.865/2013 explicitamente adotou a interpretação de que os insumos adquiridos pela empresa recorrente, para produzir mercadoria classificada no Capítulo 2, estão sujeitas a aplicação da alíquota do crédito presumido estabelecida no inciso I do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04. Portanto, correta a utilização pela recorrente da alíquota de 60% daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Este entendimento também pôde ser observado no Acórdão nº 3401-008.734, de relatoria da I. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, julgado em 23/02/2021, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/04/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do §3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

2) Dos Créditos sobre Despesas de Transporte com Frota Própria, Dos Encargos de Depreciação de Veículos Pesados e Da Locação de Veículos de Transporte

A Recorrente começa suas alegações apresentando uma descrição sucinta do circuito de abastecimento de carne no mercado nacional, que se inicia com a aquisição do animal vivo e em seguida o seu transporte em caminhões específicos para o matadouro onde serão abatidos. Destaca que esse transporte precisa ser em horários determinados conforme as condições do clima de cada época e região, ressaltando que as velocidades e modo de condução dos veículos devem ser diferenciados por se tratar de carga viva. Existe ainda eventual transporte de carcaças entre unidades de processamento, bem como o transporte das carnes embaladas aos clientes conforme regras estabelecidas pela vigilância sanitária.

Diante desta condição específica, a recorrente incluiu na base de cálculo das contribuições as despesas com combustível e manutenção dos veículos próprios utilizados no transporte de bois e carnes, os encargos de depreciação desses mesmos veículos e as despesas com locação de veículos necessários para a complementação de sua capacidade de transporte dos animais e da carne fresca, ressaltando que tais informações foram prestadas ao Fisco e repetidos nos anexos ao auto de infração. Ressalta que, de acordo com as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados no processo de produção dos bens a serem vendidos poderia ser incluída na base de cálculo dos créditos presumidos do PIS e da COFINS. Nesta linha da norma, os veículos que transportam o gado ou o produto acabado são indispensáveis para o seu processo de produção e, via de consequência, as despesas com a manutenção destes veículos e com o combustível utilizado no transporte e nas câmaras frias geram direito a crédito tanto do PIS quanto de COFINS.

Sobre esse tema a DRJ assim decidiu:

A autuada apurou créditos sobre as despesas relativas a veículos de transporte (frota própria), incluindo pneus, manutenção dos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas e descargas, bem como manutenção de câmara fria e serviços de monitoramento de temperatura como se insumos fossem. Essas despesas não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo inciso II, art. 3º da Lei 10.637/2002 c/c com § 5, I, alínea a do art. 66 da IN SRF 247/2002, com redação dada pela IN SRF nº 358/2003. Entende-se por insumo, conforme determinado por essa legislação, apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Portanto, mesmo que essas despesas sejam necessárias ao funcionamento do Frigorífico não há previsão legal para o cálculo de créditos passíveis de dedução da contribuição devida. Ressalte-se ainda que apenas o valor do frete pago nas operação de venda, quando suportado pelo vendedor é passível de creditamento, não sendo o caso dos valores glosados pela fiscalização.

Já os encargos de depreciação para os períodos em análise estavam limitados aos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, nos termos do disposto no inciso VI do art. 3º da lei nº 10.833/2003, não estando correta a alegação da empresa de que a legislação vigente à época dos fatos geradores em análise permitiria o desconto de créditos sobre a totalidade dos bens incorporados ao ativo imobilizado. Os veículos pesados fazem o transporte do boi vivo até o local de abate e da carne industrializada, entretanto não se enquadram no conceito de bens de produção, pois não são utilizados para promover qualquer tipo de transformação da matéria prima em produto acabado. Os bens de informática também não obedecem a esse conceito de bens de produção, não havendo, portanto, previsão para o cálculo de créditos nesse caso.

A interessada argumenta que todos os valores creditados são necessários à produção, a conservação e ao transporte da carne, portanto seriam passíveis de creditamento. Ressalte-se novamente que apenas os custos e despesas expressamente nominados pela legislação são passíveis de gerar crédito, estando equivocado o raciocínio da empresa, no qual todo o custo ou despesa necessário à obtenção do produto final poderia gerar crédito.

Tenho um posicionamento formado no sentido de que o conceito de insumo, para fins de tomada de créditos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, está necessariamente vinculado ao processo produtivo ou prestação de serviço executados pelo contribuinte conforme já exposto linhas acima. Destaque-se ainda ser imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, seja direta ou indiretamente.

Passando ao caso concreto, estamos diante de uma empresa industrial cujo objeto constante do seu contrato social é “o abate, industrialização, comercialização, importação e exportação de gado bovino, suíno, ovino, equino e aves em geral, para si e para terceiros, bem como a armazenagem e estocagem e o transporte rodoviário de cargas em geral, para si e para terceiros, em territórios intermunicipal, interestadual e internacional”. Neste sentido, entendo que os argumentos apresentados pela recorrente em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário, demonstrando todas as atividades desde a aquisição do seu principal insumo (animais vivos), passando pelo abate e entrega da carne fresca produzida. Sendo que a atividade de transporte constante do objeto social também foi bem delineada pela recorrente e, neste caso específico, as despesas com os caminhões próprios para a atividade bem como com locação de outros veículos para fins de complementar sua capacidade de transportes podem ser considerados como créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS.

Este também foi o entendimento esposado no Acórdão nº 9303-010.081 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, o qual reproduzo a sua ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS DE CARGA. LOCAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com veículos de cargas, pagas a pessoas jurídicas, vinculados à atividade econômica de prestação de serviços de transportes, constituem custos dos serviços prestados e, conseqüentemente, insumos dessa atividade, gerando créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor devido sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS/DESPESAS. TRANSPORTE. VEÍCULOS. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas de transporte com veículos de frota própria incorridos com o transporte de animais vivos para abate integram o custo da matéria-prima da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, processamento e industrialização de carnes destinadas à alimentação humana; assim tais custos/despesas enquadram-se como insumos dessa atividade, gerando créditos passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

DESPESAS/CUSTOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS DE CARGA. FROTA PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com encargos de depreciação dos veículos de carga da frota própria, utilizados no transporte de matérias-primas e de mercadorias, geram créditos da contribuição, passíveis de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CONTABILIZAÇÃO EM RESERVA DE CAPITAL. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE.

Antes do advento do regime tributário de transição, não são tributadas pela contribuição para o PIS, regime não cumulativo, as subvenções para investimento devidamente contabilizadas em conta de reserva de capital.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

Da conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

Fl. 16 do Acórdão n.º 3401-012.852 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.722399/2009-01