



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.000680/2010-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.327 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2021  
**Recorrente** FRIGORIFICO MABELLA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PIS/COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**CRÉDITO PRESUMIDO. PORCENTAGEM DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS.**

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a porcentagem de 60% para o cálculo do crédito presumido na aquisição de suínos, aves, milho e lenha. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e José Renato Pereira de Deus que reverteram, também, as glosas em relação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.320, de 26 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 12585.000673/2010-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

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

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade para afastar o pedido de dilação probatória, e manter as glosas em relação aos alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, armazenagem e frete na operação de venda, valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural, aquisição de bens para produção de carne e seus derivados, frete sobre a aquisição de suínos e lenha utilizada no processo produtivo da empresa.

Em sede recursal, Recorrente, em síntese apertada, traz os seguintes argumentos visando a reversão das glosas, bem como do critério do rateio proporcional aplicado pela fiscalização, nos seguintes termos:

***- Princípio da Verdade Material – possibilidade da juntada de documentos a qualquer tempo***

*A Recorrente alegou caso a empresa acoste documentos em momento posterior à apresentação da Manifestação de Inconformidade, estes deverão ser analisados, em obediência ao princípio da verdade material dos fatos.*

*Pleiteou, diante do equívoco do acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais acostadas aos autos após a Manifestação de Inconformidade, a **anulação do acórdão recorrido**, para que o julgador a quo*

*análise, com base nos documentos acostados aos autos, o direito creditório da Recorrente.*

**- Crédito sobre compras de insumo (Frete na compra de insumo)**

*Quedou-se comprovado que o frete pago pelo adquirente na aquisição de insumos integra o custo de aquisição desses bens, podendo, portanto ser utilizado como crédito integral a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, pouco importando qual o tipo de insumo adquirido, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser reformado.*

**- Créditos de aquisições de bens não caracterizados como insumo**

*Não há dúvidas que os materiais de embalagem, combustíveis para caldeiras e demais insumos utilizados na fabricação de alimentos para animais são essências e imprescindíveis para o processo produtivo da empresa recorrente.*

**- Aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica**

*Os gastos com locação de veículos pagos a pessoa jurídica geram direito ao desconto de créditos do PIS e COFINS, uma vez que se tratam de bens e serviços necessários às atividades da empresa.*

**- Despesa de Armazenagem e Frete na operação de Venda**

*Não merece prosperar o v. acórdão recorrido em relação aos fretes sobre transferências, haja vista que as mercadorias objeto dos fretes em análise são transferidas para as filiais com a finalidade única e exclusiva de venda, ou seja, referidas mercadorias possuíam destinação específica aos clientes.*

**- Valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural**

*Não há dúvidas de que a Recorrente faz jus ao crédito presumido no percentual de 60% quando adquirir leitões dos produtores rurais pessoa física, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/04.*

*Assim, ao contrário do que afirma a fiscalização, não se trata de remuneração e bonificações pagas ao produtor rural a título de prestação de serviços relacionados à produção de suínos, pois conforme restou demonstrado trata-se de aquisição de suínos vivos destinados ao abate, portanto, fazendo jus ao crédito presumido ora em questão.*

**- Créditos nas aquisições de bens para produção de carne e seus derivados**

*Tendo em vista que o produto final comercializado pela empresa é de origem animal, o crédito decorrente das respectivas aquisições deve-se basear na alíquota de 60% em sua integralidade. Este é comando do caput do art.8º da Lei nº 10.925/04 e de seu parágrafo 3º.*

É o relatório.

**Voto**

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

Quanto à admissibilidade, preliminar e mérito, à exceção do frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma, consignado no voto do relator do processo paradigma<sup>1</sup>.

**I - Admissibilidade** Fl. 4 do Acórdão n.º 3302-011.320 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 12585.000673/2010-03

O recurso voluntário é tempestivo e de competência desta Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

**II – Preliminar – Nulidade do acórdão recorrida**

Conforme sinteticamente explicitado anteriormente, a Recorrente alegou que caso a empresa acoste documentos em momento posterior à apresentação da Manifestação de Inconformidade, estes deverão ser analisados, em obediência ao princípio da verdade material dos fatos e, que diante do o equívoco do acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais acostadas aos autos após a Manifestação de Inconformidade, requer a **anulação do acórdão recorrido**, para que o julgador a quo analise, com base nos documentos acostados aos autos, o direito creditório da Recorrente.

De início, registre-se que a decisão recorrida acertadamente manifestou seu entendimento sobre o pedido de dilação probatória pleiteado pela Recorrente, nos termos do §4º artigo 16, do Decreto nº 70.235/72 que impõe a apresentação de provas, sob pena de preclusão, no momento da apresentação da defesa, respeitada as exceções previstas no referido dispositivo.

Contudo, o prolixo pedido de nulidade arguido pela Recorrente é totalmente inócuo e desprovido de fundamento jurídico, posto que não houve juntada de documentos após o proferimento da decisão de primeira instância, tampouco a DRJ deixou de analisar qualquer documento juntado em sede de defesa.

Ou seja, trata-se de pedido totalmente dissociado da realidade fática e processual, razão pela qual afasto suas pretensões.

**III - Mérito**

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e do crédito presumido previsto na Lei 10.925/2004.

Inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

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. 543-C 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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pôs o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLÉO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

#### V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento **(questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo)** não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para

seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica do ponto controvertido suscitado pela Recorrente em seu recurso relacionado aos itens glosados pela fiscalização.

### **III.1- Crédito sobre compras de insumo (Frete na compra de insumo)**

Nos termos do despacho decisória, a fiscalização reconheceu o direito da Recorrente creditar-se sobre as despesas com frete na aquisição de suínos, não através da utilização de alíquota básica, mas sim pelos percentuais do crédito presumido.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa, por entender que o frete está associado ao produto adquirido e, tratando-se de operações vinculadas as aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, passíveis de crédito

presumido das atividades agroindustriais, devem ser apropriadas nesta mesma rubrica.

A Recorrente, contrario ao entendimento da fiscalização e da DRJ, pleiteia o creditamento pela alíquota básica das contribuições, alegando que restou comprovado que o frete pago pelo adquirente na aquisição de insumos integra o custo de aquisição desses bens, podendo, portanto ser utilizado como crédito integral a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, pouco importando qual o tipo de insumo adquirido, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser reformado.

Primeiramente, a alegação trazida pela Recorrente não lhe favorece, pois se o frete integra o custo de aquisição e, o produto adquirido gera crédito presumido, não há que se falar em crédito na modalidade básica prevista na Lei nº 10.637/02 e 10.833/2003. Na verdade, a alegação deveria ser que o frete não integra o custo de aquisição e que as despesas com frete foram tributadas com a alíquota básica, gerando, assim, o direito perseguido pela contribuinte.

Entretanto, como há nos autos prova demonstrando que o frete foi tributado através de alíquota básica do regime não-cumulativo, correto o procedimento da fiscalização corroborado pela DRJ.

Assim, afasta-se as pretensões da Recorrente.

### **III.2 - Créditos de aquisições de bens não caracterizados como insumo**

Neste tópico a Recorrente alega, em síntese apertada, que não há dúvidas que os materiais de embalagem, combustíveis para caldeiras e demais insumos utilizados na fabricação de alimentos para animais são essências e imprescindíveis para o processo produtivo da empresa recorrente.

A respeito do assunto, a fiscalização assim se pronunciou:

34 Foram efetuadas glosas de itens para os quais não há previsão legal de creditamento ou não se configuram como insumos, por não estarem intrinsecamente relacionados à atividade e não serem aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto ou no serviço prestado : uniformes, materiais de proteção, pinos, graxa etc.(fls. 350/354).

Em relação ao material de embalagem, constatasse que a fiscalização não realizou a glosa sobre este item, na medida que a planilha de folhas 350-354, elenca itens totalmente diferentes e, que não foram especificamente contestados pela Recorrente, razão pela qual afasta-se as pretensões da Recorrente. A própria decisão da DRJ não trata da glosa relativa ao material de embalagem.

Já em relação ao combustível para caldeira (lenha), será analisado em tópico posterior.

### **III.3- Aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica**

O despacho decisório glosou os créditos apurados pela Recorrente por total ausência de previsão para tomado de créditos vinculados ao aluguel de veículo.

Por sua vez, a Recorrente alega que os gastos com locação de veículos pagos a pessoa jurídica geram direito ao desconto de créditos do PIS e COFINS, uma vez que se tratam de bens e serviços necessários às atividades da empresa. Diz que a legislação do PIS/COFINS – Não Cumulativo permite o desconto de crédito para as despesas com **aluguéis** pagos a pessoa jurídica, de prédios, **máquinas e equipamentos**, conforme preceitua o artigo 3º, inciso IV das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ao que parece a Recorrente confundiu os conceitos de máquinas e equipamentos ao compará-los com veículos utilizados para transportes de pessoas, bens totalmente distintos que não se confundem entre si, considerando que cada um possui sua finalidade. Com efeito, máquina é um conjunto de peças capazes de produzir movimento ou por em ação uma forma de energia para executar um trabalho; equipamento é qualquer máquina, aparelho ou ferramenta utilizada no trabalho para dar apoio as pessoas, e veículo é qualquer meio usado. para transportar ou conduzir pessoas, animais ou coisas, de um lugar para outro.

Neste cenário, constatado a diferença entre os bens anteriormente listados, verifica-se que o inciso IV, do artigo 3º, da Lei 10.637/2002 limita o crédito aos alugueis de máquinas e equipamentos:

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

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Aliás, a Recorrente sequer gastou uma linha para demonstrar a utilidade dos veículos em sua atividade empresarial, corroborando, ainda mais o acerto da fiscalização

Assim, mantem-se a glosa.

### **III.4 - Valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural**

Nos termos do item 47 do despacho decisório, constasse que a fiscalização glosou os créditos pagos ao produtor rural, por entender que os serviços correspondem a remuneração paga a pessoa física atinente a produção de suínos (engorda) e, não aquisição de bens ou serviços utilizados em seu processo produtivo, a saber:

43 O contribuinte apurou a maior parte do crédito presumido utilizando o percentual de 60%, o que gera uma alíquota de 0,99% para o PIS/PASEP e 4,56% para a COFINS.

44 As análises foram efetuadas com base na memória de cálculo e com auxílio dos arquivos digitais de notas fiscais apresentados pelo contribuinte.

45 Consoante documentação apresentada, foi constatado que o crédito presumido está vinculado a aquisições de suínos, milho a granel, lenha e remuneração e bonificações a produtores rurais, os dois últimos pagos à pessoa física.

46 No caso da lenha, utilizada como combustível em caldeiras, há direito ao crédito presumido, desde que atendidas as condições previstas na legislação. Nesse caso, o percentual aplicado é de 35%.

**47 De forma contrária, o pagamento por serviços relacionados à produção de suínos, ou seja, serviços prestados que se caracterizam como insumos, dão direito ao crédito básico, porém apenas se prestados por pessoa jurídica. Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência desta prestação de serviços correspondem à remuneração paga a pessoa física, não concedendo direito a créditos da não-cumulatividade em relação a estes valores.**

48 Em relação às aquisições de suínos, classificados na NCM 01.03, aves (NCM 01.05) e milho a granel (NCM 10.05) há direito ao crédito presumido, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, desde que atendidos os demais requisitos.

49 Para fins de cálculo do crédito presumido, a aplicação das alíquotas previstas no §3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, se dá em razão da natureza dos insumos adquiridos, independentemente da atividade exercida pela adquirente.

50 Assim, consoante disposto na lei que trata do tema, o percentual aplicável dependerá da natureza do produto usado com insumo, e não daqueles produzidos, ou seja, no caso da soja – capítulo 12 da NCM – o percentual é de 50%; as aves e suínos – capítulo 1 da NCM – ou o milho – capítulo 10 da NCM, o percentual é de 35% (inciso III do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004).

51 Com base no acima disposto, no caso milho (NCM 10.05), lenha e dos animais vivos (NCM 01) adquiridos pelo sujeito passivo, o percentual correto a ser aplicado é de 35%, gerando alíquotas de 0,5775% para o PIS/PASEP e 2,66% para a COFINS. Os valores apurados encontram-se às fls. 362/429.

A DRJ manteve a glosa realizada pela fiscalização sob a alegação de ausência de prova para comprovar que os pagamentos desta operação não referiam a remunerações e bonificações destinadas a produtores rurais pessoas físicas para prestação de serviços de produção de suínos (engorda), senão vejamos:

Esclarece o sujeito passivo que o valor glosado refere-se à aquisição de suínos vivos destinados ao abate, fazendo jus ao crédito presumido no percentual de 60%, nos termos do art. 8º da lei nº 10.925/04.

Inicialmente, cabe destacar que, de acordo com o art. 8º, §3º, da Lei 10.925/04, para a aquisição os produtos de origem animal classificados no Capítulo 1 da NCM, no caso suínos vivos, a alíquota a ser aplicada corresponde a 35% da prevista para o PIS e para COFINS e não a 60%, como pretende o sujeito passivo.

Quanto à alegação de que os valores glosados não se referem a remunerações e bonificações a produtores rurais pessoas físicas, como apontado no Despacho Decisório, mas, sim, de pagamento pela aquisição de suínos vivos destinados ao abate, vislumbra-se que tal situação não foi devidamente comprovada nos autos, por meio dos contratos e notas fiscais correspondentes.

Do exposto, mantém-se a glosa efetuada a esse título.

A Recorrente, por sua vez, diz que não há dúvidas de que faz jus ao crédito presumido no percentual de 60% quando adquirir leitões dos produtores rurais pessoa física, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/04.

E que, ao contrário do que afirma a fiscalização, não se trata de remuneração e bonificações pagas ao produtor rural a título de prestação de serviços relacionados à produção de suínos, pois conforme restou demonstrado trata-se de aquisição de suínos vivos destinados ao abate, portanto, fazendo jus ao crédito presumido ora em questão.

Correta a decisão piso, posto que a Recorrente não apresentou documentos para comprovar suas alegações e rebater os fundamentos utilizados pela tanto pela fiscalização quanto pela DRJ para manutenção da glosa. Veja, a decisão recorrida condicionou o direito da Recorrente a apresentação de documentos (contratos e notais), entretanto, a contribuinte permaneceu inerte.

Assim, mantém-se a glosa.

### **III.5 - Créditos nas aquisições de bens para produção de carne e seus derivados**

Neste ponto, a cerne do litígio diz respeito ao percentual do crédito presumido utilizado para o computo do montante atribuído. A fiscalização baseou-se na ideia de que o percentual de crédito deve ser determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados, vide trecho de despacho transcrito no tópico anterior.

Essa questão já está sedimentada neste Conselho, a teor da SÚMULA CARF nº 157: *“O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo”*.

No caso presente, os insumos adquiridos pela Recorrente são suínos, aves, milho e lenha, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos), devendo, assim, ser admitida a porcentagem de 60% para cálculo do crédito presumido.

### **IV – Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas em relação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa e, admitir a porcentagem de 60% o cálculo do crédito presumido na aquisição de suínos, aves, milho e lenha.

Quanto às glosas em relação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma expresso no voto vencedor.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

Esclareça-se, antes de tudo, que, em outras ocasiões, posicionei-me de forma diversa daquela que adoto agora, tendo assumido, com base em entendimento consubstanciado em alguns votos da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que o conceito de “operações de venda” apresentava espectro semântico mais amplo, açambarcando a transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, com o fim ulterior de venda, ensejando, por isso, o aproveitamento de créditos no contexto das contribuições não cumulativas.

Minha compreensão do assunto foi substancialmente alterada com a decisão, pela 3ª Turma da CSRF, do Acórdão nº. 9303-010.249, de 20 de março de 2020, no qual restou decidido que o frete na transferência de produtos acabados não gera direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos. Em especial, a pesquisa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciada na Declaração de Voto do Conselheiro Rodrigo Pôssas, trouxe, para mim, nova luz ao assunto. Transcrevo, a seguir, os fundamentos daquela declaração, os quais adoto como razões de decidir no presente voto:

Em resumo, eu considerava que a redação da referida norma legal sobre “frete na operação de venda” independesse da mudança de titularidade da mercadoria pois o custo de “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, fiz uma minuciosa pesquisa jurisprudencial e o STJ tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omisso, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos

inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[...omissis....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos do original)

Diante dos fundamentos acima expostos, voto por manter a glosa de créditos relativos a despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar arguida. No mérito dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a porcentagem de 60% para o cálculo do crédito presumido na aquisição de suínos, aves, milho e lenha.

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator