



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.720861/2018-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-008.569 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente BOA ESPERANCA AGROINDUSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ronaldo Souza Dias (Relator), Marcos Roberto da Silva e Lázaro Antônio Souza Soares. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Paulo Mendes Neto.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Relator

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, João Paulo Mendes Neto, Ronaldo Souza Dias e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-008.569 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.720861/2018-19

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fl. 472) interposto contra o Acórdão n.º **10-67.641 - 2ª Turma da DRJ/POA** (fls. 456 e ss).

I – Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade

O relatório da decisão de primeiro grau resume bem o contencioso até aquele ponto, por esta razão, aqui se reproduz o seu essencial:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório emitido pela DRF Porto Alegre - RS, o qual deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento encaminhado pelo recorrente mediante o PER n.º 21057.32461.311215.1.1.10-4990, relativo ao saldo credor de PIS, apurado no período de 01/10/2010 a 31/12/2010.

O valor dos créditos objeto do pedido foi de R\$ 28.184,70, contudo o direito creditório foi parcialmente confirmado pela fiscalização, conforme descrito no Relatório Fiscal presente nos autos. Neste sentido, o Despacho Decisório autorizou um ressarcimento no valor de apenas R\$ 5.351,84.

Após cientificado do referido Despacho Decisório, o contribuinte apresentou, tempestivamente, sua Manifestação de Inconformidade, na qual, após uma breve descrição dos fatos, alega, em síntese:

- que foram glosados insumos do processo produtivo da empresa, inclusive de natureza sanitária, sem os quais a empresa está impedida de exercer sua atividade;
- que foram glosados insumos diretamente utilizados no processo produtivo (frete/boiadeiro), contratados especificadamente para levar o gado do produtor até a indústria (terceirizado, sem qualquer vínculo com o produtor e custo exclusivo da empresa);
- que o conceito de insumo para as contribuições PIS/COFINS já se encontraria sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva, que deve ser observado pela Administração Pública – art. 19 da Lei 10.522/2002.

Ao final, solicita ainda a restituição integral do crédito pretendido, devidamente acrescido de SELIC e juros de 1% (um por cento) no mês em que efetivamente creditado, nos termos do art. 142 da IN RFB n.º 1.717/2017.

(...)

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau conheceu da manifestação de inconformidade, mas manteve a decisão da DRF, argumentando, em resumo, que:

(...)

A fiscalização deixa claro em seu relatório o entendimento de que o termo “insumo” não pode ser interpretado genericamente como todo e qualquer bem ou serviço utilizado pela empresa ou que gera despesa para a atividade da empresa.

A discussão sobre o conceito de insumo vem se intensificando nos últimos tempos com inúmeras demandas inclusive ajuizadas no poder judiciário. De forma geral, desejam os contribuintes uma ampliação do conceito de insumo de forma irrestrita com base nos moldes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

(...)

Como se vê, a legislação que temos é suficiente para darmos uma definição do termo insumo ligado ao PIS e à Cofins.

Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito.

Temos que no conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, **tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.**

(..)

Dessa forma, o conceito de insumo **não pode ser ampliado irrestritamente** como pretende o recorrente, pois isso, além de contrariar os dispositivos legais citados, significaria também o desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e o esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

Nova Interpretação do Conceito de Insumos

No entanto, a discussão sobre a amplitude do conceito de insumo para essas contribuições não se manteve somente na esfera administrativa, tendo chegado aos tribunais, culminando com a decisão da 1ª Seção do STJ referente ao REsp nº 1.221.770. Este processo em litígio no judiciário se encontrava afetado com efeito repetitivo, o que significa que a tese deveria ser aplicada a todos os processos em trâmite sobre tal assunto. Tal decisão ampliou a interpretação dada ao conceito de insumo pela Receita Federal, definindo-o para as contribuições à luz dos **critérios da essencialidade ou da relevância:**

(...)

A definição dos conceitos de “essencialidade” e de “relevância” deveria ser considerada nos seguintes termos:

a) Essencialidade – 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) 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.

No entanto, esse julgado da 1ª Seção do STJ não era aplicável aos julgamentos administrativos de 1ª instância, tendo em vista o disposto no § 5º, do art. 19, da Lei nº 10.522/02 (alteração resultante do art. 21, da Lei nº 12.844/2013), o qual determinava que as unidades da Receita Federal somente aplicariam o entendimento adotado em decisões de mérito repetitivo, após manifestação expressa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo que o § 3º desse mesmo artigo vinculava o início da aplicação a partir da ciência de Nota Explicativa.

Isso veio a ocorrer através da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018.

(...)

Finalmente, **em 17/12/2018**, foi emitido o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, determinando a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para fins de determinar o que é insumo no tocante ao PIS e à Cofins.

Importante fazer esse breve histórico, pois as **glosas serão analisadas com o seu prisma voltado para os critérios da essencialidade ou da relevância de acordo com a decisão repercutória do STJ.**

(...)

Conforme antes exposto, no REsp 1246317 já teriam sido considerados insumos os materiais de limpeza, desinfecção, serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de uma empresa fabricante de gêneros alimentícios.

Diante desse novo prisma, as despesas utilizadas na limpeza e desinfecção de ativos produtivos são passíveis de creditamento para o PIS e para a Cofins. Reproduzimos mais alguns trechos do supracitado Parecer nesse sentido, que incluiu, além dos materiais de limpeza, também os serviços a esses relativos:

(...)

Assim, confirma-se que os materiais de limpeza utilizados no processo produtivo passaram então a gerar créditos, o que se coaduna no caso aqui analisado.

Procurou-se, então, identificar nas planilhas demonstrativas presentes nos autos, as rubricas que se caracterizassem como despesas com materiais e serviços de limpeza. Porém, uma vez identificadas as referidas glosas, restou evidenciado **que para o período analisado no presente processo, referente ao 4º trimestre de 2010, não foram glosados valores de créditos relativos à despesas com materiais e serviços de limpeza.**

(...)

Ressalte-se que mesmo após a nova interpretação dada ao conceito de insumos, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, vemos que parte das glosas efetivadas permanecem corretas, pois embora se refiram à gastos que o recorrente considera importantes, não se encontram expressamente previstos nos incisos do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 ou da Lei n.º 10.833/2003, o que geraria direito a crédito.

Correta, portanto, a glosa de créditos calculados sobre fretes/boiadeiros, contratados especificadamente para levar o gado do produtor até a indústria. Fica evidente que se tratam de fretes **não vinculados diretamente à operações de venda.**

Parece claro também que não estamos diante da hipótese prevista no anteriormente transcrito inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/20, o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de **frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.**

Assim, não é todo o frete que se pode ser considerado para fins de crédito da contribuição para fins de diminuição do débito ou ressarcimento. O entendimento administrativo também permite apenas a creditamento sobre o frete, quando este é feito diretamente para a venda do bem ou produto, conforme se observa nos atos administrativos abaixo citados:

(...)

Ressalte-se que o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05 é claro em apontar que, dentro do novo conceito de insumo para fins de PIS e de Cofins, o próprio STJ no REsp n.º 1.221.770, **definiu que tais despesas de fretes não são consideradas insumos**, ou seja, **somente é possível o creditamento de fretes na hipótese do inciso IX, art. 3º, da Lei n.º 10.833/03** (observar o parágrafo 8, do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05):

(...)

Com relação ao pedido de correção monetária e incidência da taxa Selic acrescida de juros de 1%, sobre o direito creditório pleiteado, cabe informar a impossibilidade de atendimento do pleito, face à **expressa vedação por dispositivo legal**, Lei 10.833, de 29/12/2003 (conversão da MP 135, de 31/10/2003, que tratou da cofins não-cumulativa), conforme transcrito abaixo (grifo nosso):

(...)

(todos os grifos são do original)

III – Do Recurso Voluntário

A recorrente contesta a decisão de primeiro grau, alegando, em síntese, conforme abaixo.

(...)

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

03. Como mencionado no acórdão recorrido, o crédito postulado restou **parcialmente homologado**, sendo reconhecido como crédito o valor de R\$ 5.351,84 (Cinco Mil, Trezentos E Cinquenta E Um Reais E Oitenta E Quatro Centavos), sobrevivendo julgamento da Manifestação de Inconformidade pela DRJ que reconheceu o crédito sobre o material de limpeza R\$ 0,00 (Zero Reais, remanescendo uma glosa parcial no valor de R\$ 22.832,86 (Vinte E Dois Mil, Oitocentos E Trinta E Dois Reais E Oitenta E Seis Centavos).

04. O crédito glosado refere-se aos pagamentos de serviços de transporte terceirizados dos insumos (gado), também conhecido como ‘frete boiadeiro’, que se constituiu no serviço contratado para **carregar, transportar e descarregar os bovinos**, flagrantemente um **insumo essencial** para todo o processo produtivo de uma indústria frigorífica.

05. Nesse ponto, cumpre destacar de crédito postulado encontra-se discriminada nas rubricas: frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros – boiadeiros – e frete pela compra de carne *in natura* de terceiros), conforme planilha já anexadas, devidamente escriturado e contendo toda a documentação exigida pela legislação tributária.

06. Em que pese o julgamento recorrido informar a contemplação do ‘novo entendimento de insumo’ estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), resta flagrante sua ofensa à jurisprudência consolidada do CARF bem como ao conceito de insumo (essencial e relevante) para a indústria frigorífica: o transporte do gado para abate, razões que serão detalhadas abaixo.

(...)

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

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

13. A manutenção do acórdão recorrido implica na vedação ao crédito de insumos essenciais e de altíssima relevância no processo produtivo da empresa (transporte/frete dos bovinos para abate), contratados especificadamente para levar o gado do produtor até a indústria.

14. Conforme documentos anexados anteriormente, trata-se de transporte terceirizado, sem qualquer vínculo com o produtor e custo exclusivo da empresa Recorrente.

15. Cumpre mencionar que a totalidade dos créditos que se pretende restituir encontrava-se devidamente informado nos registro contábil/fiscal da ora Recorrente do período 4º Trimestre de 2010, demonstrando a higidez da integralidade do crédito objeto do pedido de restituição.

(...)

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

(...)

A Recorrente cita jurisprudência do e. STJ e do e. CARF; ao final, requer:

a) seja recebido e provido o presente Recurso Voluntário, nos termos do art. 33 do Decreto 70.235/72 e do art. 151, inc. III do CTN, pelos fundamentos aqui deduzidos;

b) no mérito, seja reconhecido o direito creditório postulado, restituindo-se integralmente o crédito pretendido das rubricas 'frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros –boiadeiros – e pela compra de carne *in natura* de terceiros)', devidamente acrescido de SELIC e juros de 1% (um por cento) no mês em que efetivamente creditado, nos termos do art. 142 da IN RFB nº 1.717/2017, contabilizados a partir de 361º dia após o protocolo do pedido de ressarcimento, nos termos do Tema 1.003 da sistemática de recursos repetitivos do STJ.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, assim, dele conheço.

A controvérsia resume-se, nesta fase do processo, na glosa de crédito referente a serviço de transporte terceirizados de gado, também conhecido como ‘frete boiadeiro’, que se constitui na função de carregar, transportar e descarregar os bovinos.

A Recorrente entende ser o serviço essencial para o seu ramo de atividade (frigorífico), mas o Colegiado de 1º Grau, mesmo adotando o conceito de insumo, em conformidade com a decisão do e. STJ (*Resp 1.221.170/PR*), definido a partir do critério de essencialidade ou de relevância, não admitiu o crédito.

Cite-se aqui novamente excerto do voto no acórdão recorrido:

Ressalte-se que o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05 é claro em apontar que, dentro do novo conceito de insumo para fins de PIS e de Cofins, **o próprio STJ no REsp n.º 1.221.770, definiu que tais despesas de fretes não são consideradas insumos, ou seja, somente é possível o creditamento de fretes na hipótese do inciso IX, art. 3º, da Lei n.º 10.833/03** (observar o parágrafo 8, do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05):

De fato, no atual contexto, a qualificação de um item – *bem ou serviço* – **como insumo** deve ser aferida à luz dos critérios de essencialidade ou de relevância, considerando-se sua imprescindibilidade ou sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Empresa, conforme decidido no E. STJ em sede de recurso especial (REsp 1.221.170/PR), julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser seguida no âmbito deste tribunal fiscal, consoante o art. 62 do Anexo II do RICARF.

A PGFN analisou de forma minudente a decisão contida no REsp 1.221.170/PR mediante expedição da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da qual se transcreve abaixo alguns excertos, pois lança luz nos critérios fixados pelo E. STJ:

(...)

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.

(...)

19. Assim, impende ressaltar que uma das balizas do julgado é a de que não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua direta ou indiretamente que serão consideradas insumos, para fins de creditamento do PIS/COFINS.

(...)

Por outro lado, o frete, qualquer que seja, em si mesmo não é insumo, pois há um item próprio na Lei n.º 10.833/03, no que se refere à Cofins, ou na Lei n.º 10.637/02 para o PIS, que trata especificamente do frete, o inciso IX, do art. 3.º da Lei n.º 10.833/03, fora do inciso II onde os insumos são tratados, que autoriza apenas o crédito com **armazenagem e frete na operação de venda**, quando **ônus do vendedor, não incluindo despesa com frete na compra**:

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

(...)

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

(...)

Ademais, se considerado do ponto de vista amplo do conceito de insumo, conforme definido pelo E. STJ, em relação ao critério da **essencialidade**, o frete na compra não é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e nem a sua ausência priva a produção quanto aos aspectos da qualidade, quantidade e/ou suficiência; em relação à **relevância**, o frete não decorre de imposição legal, nem integra o processo produtivo em exame. Na multicidada decisão, **e. STJ não considerou insumo o frete na compra.**

Contudo, ainda assim poderia gerar crédito, no entendimento da CSRF do CARF, **se o frete integra o custo do bem adquirido como insumo.** O Acórdão da CSRF n.º **9303008.335** (há vários outros no mesmo sentido) exemplifica esta linha de entendimento. A análise do d. Relator (no citado acórdão) vale ser citada, porque pertinente e relevante, quando se utiliza o custo de aquisição como valor base do insumo:

(...)

Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos **serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito.** Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção. (...)

Na sequência, o d. Relator, ainda no acórdão mencionado, cita o Parecer Normativo RFB n.º 5, de 17/12/2018:

(...)

160. A uma, deve-se salientar que o **crédito** é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor **base para cálculo** de seu montante o **custo de aquisição do item**. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

a) **se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;**

b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

(...)

Continuando a citação do Parecer Cosit/RFB nº 05/18:

(...)

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

163. Assim, por exemplo, não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos:

a) mão de obra paga a pessoa física, inclusive transporte e manuseio da mercadoria;

(...)

O acórdão da CSRF, acima citado, definiu, conforme ementa abaixo, além da necessidade de **integração ao custo de aquisição**, a manutenção de **proporção** entre o insumo propriamente dito e o frete na sua compra (ou comissão na compra). Anote-se que a contribuinte apropriou crédito em sua integralidade (100%) (v. planilha fls. 06/36), quando, em tese, poderia apenas apropriar percentual da alíquota do PIS ou Cofins (60% conforme acima citado), **por se tratar de crédito presumido**.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE COMISSÃO DE COMPRAS NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

Os serviços de comissão de compras, na aquisição de matéria-prima, **não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma**. O seu crédito somente é permitido **quando agregam valores ao custo de aquisição** dos insumos. Esse crédito somente pode ser apropriado **na mesma proporção do crédito previsto para os insumos**.

Entendo ser, de fato, logicamente consistente com o sistema da não cumulatividade das contribuições a tese exposta. Alinho-me com ela, mas não para os chamados créditos presumidos.

No caso em tela, além do fato da apropriação integral equivocada (100% ao invés de 60%), afastando-se da proporcionalidade requisitada, **há um problema maior**: a aplicação da “teoria do custo de aquisição” ao caso, pois não se trata mais de créditos da não-cumulatividade

(art. 3º da Lei nº 10.637/02 ou da Lei nº 10.833/03), **mas de uma forma especial de benefício fiscal instituído, em lei específica, por meio do chamado crédito presumido.**

Os termos da lei específica, para o fim de determinar o crédito presumido, devem ser interpretados de forma, se não restritiva, pelo menos não ampliativa, em obediência ao que determina a *mens legis* do art. 111 do CTN e a literalidade do §6º do art. 150 da CF/88:

CF/88

Art. 150. (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Portanto, no caso em contenda, a inserção de mais valores na base de cálculo do **crédito presumido**, a título de custo de aquisição do insumo, além daquele que a lei determinou, contrapõe-se ao mandamento constitucional. Assim, o crédito presumido, por ser benefício fiscal, deve ser interpretado a partir dos termos da própria lei específica que o instituiu.

Ora, o contribuinte requereu reconhecimento de **Crédito - da Contribuição para o PIS/PASEP Não-Cumulativa - Mercado Interno**, com base no **art. 17 da Lei nº 11.033/04**, conforme consta na PerDcomp acostada aos autos.

O **art. 17 da Lei nº 11.033/04, autoriza a manutenção** do crédito nos casos de *vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência*, e o **art. 16 da Lei nº 11.116/05 autoriza o ressarcimento** do crédito assim acumulado. E as vendas dos produtos do contribuinte foram contempladas com suspensão **a partir da Lei nº 12.058/09**. Resulta que o ressarcimento, para este contribuinte, para vendas não tributadas no mercado interno, tornou-se possível a partir de 01/11/09, data em que começa a produzir efeitos a regra suspensiva do pagamento, abrangendo o período ora analisado do 4º trimestre de 2010.

E o **crédito (presumido)**, aqui solicitado, **em si decorre do benefício fiscal** previsto no **art. 8º da Lei nº 10.925/04**, pois na regra geral da não-cumulatividade os insumos adquiridos— *os bovinos* - de pessoa física — *produtor rural* — **não dão direito a crédito**, a teor do que dispõe o §3º, incisos I e II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 e, ainda, do inciso II, §2º do art. 3º, da Lei nº 10.637/02 (para Cofins valendo os dispositivos equivalentes).

Abaixo os artigos relevantes nos parágrafos acima citados são reproduzidos:

Lei nº 11.033 de 21/09/2004:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.” (gn)

.....

Lei nº 11.116 de 18/05/2005:

*“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:***

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

*II - **pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.** (gn)*

Lei nº 12.058, de 13/10/09.

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

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

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

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Produção de efeito)

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - **ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, **a partir de 1º de janeiro de 2010.**

(...)

Art. 47. O disposto nos arts. 31 a 37 desta Lei produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei.

Lei nº 10.925/04

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)**

(...)

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** do § 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 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos **Capítulos 2, 3, 4**, exceto leite in natura, 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; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

(...)

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o **valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.**

(...)

Destaca-se a disciplina restritiva na apuração dos créditos presumidos, aqui discutido, conforme se verifica diretamente do texto legal (art. 8º da Lei nº 10.925/04):

(1) as pessoas jurídicas beneficiárias formam um conjunto fechado, participando dele somente aquelas que produzem os bens definidos nos códigos da NCM *numerus clausus* citados (*caput* do art. 8º);

(2) os bens que geram créditos também são precisamente citados no *caput* do art. 8º, são aqueles do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637/02, **adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física**, não se cogitando dos outros incisos (e.g., "IX") do artigo;

(3) a **alíquota é um percentual da alíquota plena** para os créditos usuais (incisos do §3º, do art. 8º);

(4) a base de cálculo do crédito presumido é o **valor das mencionadas aquisições** (*caput* do §3º, do art. 8º), não se aludindo a **custo de aquisição** onde se agregam outros valores;

(5) a Lei ainda autoriza à Receita Federal do Brasil a **fixar um valor teto**, por espécie de bem, para o valor das aquisições (§5º, do art. 8º).

Entende-se a opção do legislador pelo caráter restritivo da disciplina, à medida que se trata no caso, não do crédito normal da não-cumulatividade, mas de um benefício fiscal que recebeu o nome de crédito presumido, mas poderia ter recebido qualquer outro. Se a opção do legislador foi tal como demonstrado, não poderá o intérprete e aplicador da lei, seguir via diametralmente oposta.

Finalmente, a Instrução Normativa da RFB n.º 1.911/2019 regulou a norma acima citada (art. 8º da Lei n.º 10.925/04) em relação ao **valor teto** acima mencionado (mesma disposição já havia na IN SRF 247/02):

IN RFB 1.911/2019

Art. 504:

(...)

§ 4º Para fins do cálculo do crédito presumido tratado no *caput*, **o valor das aquisições não poderá ser superior ao de que trata o § 5º** (Lei n.º 10.925, de 2004, art. 8º, § 5º, e art. 15, § 5º).

§ 5º **Enquanto não houver a fixação dos valores máximos de aquisição** de que trata o § 4º, **o valor a ser considerado será o constante do documento fiscal** (Lei n.º 10.925, de 2004, art. 8º, § 5º, e art. 15, § 5º).

Para concluir, os créditos decorrentes da não-cumulatividade das contribuições possuem natureza bem distinta do crédito presumido, enquanto o primeiro faz parte da sistemática da própria tributação do PIS/COFINS, o outro é exceção da regra geral de tributação, justamente por ser benefício fiscal. Razões bem estabelecidas na primeira hipótese não são automaticamente válidas para a segunda, ao contrário, devem ser vistas com cautela.

Entende-se que o frete na compra não integra a base de cálculo do crédito presumido.

Por todos os fundamentos expostos, **VOTO** pelo conhecimento e não provimento do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

Voto Vencedor

Conselheiro João Paulo Mendes Neto, Redator designado.

1. Trata-se de proferimento de voto vencedor de decisão de relator que deixou de conferir crédito de PIS/COFINS sobre o frete inerente ao processo produtivo da Recorrente.
2. Assim, inobstante o voto minucioso e muito bem elaborado pelo Conselheiro Relator, ousou, com a máxima vênia, discordar.
3. Após cientificada a Recorrente do referido Despacho Decisório, esta apresentou, tempestivamente, sua Manifestação de Inconformidade, na qual, após uma breve descrição dos fatos, alegou, resumidamente.
4. A glosa de insumos do processo produtivo da empresa, inclusive de natureza sanitária, sem os quais a empresa está impedida de exercer sua atividade;
5. A glosa de insumos diretamente utilizados no processo produtivo (frete/boiadeiro), contratados especificadamente para levar o gado do produtor até a indústria (terceirizado, sem qualquer vínculo com o produtor e custo exclusivo da empresa);
6. O conceito de insumo para as contribuições PIS/COFINS já se encontraria sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva, que deve ser observado pela Administração Pública – art. 19 da Lei 10.522/2002.
7. A restituição integral do crédito pretendido, devidamente acrescido de SELIC e juros de 1% (um por cento) no mês em que efetivamente creditado, nos termos do art. 142 da IN RFB nº 1.717/2017.
 8. Os fundamentos do Julgamento em primeiro grau assim entendeu, “a legislação que temos é suficiente para darmos uma definição do termo insumo ligado ao PIS e à Cofins.
 9. Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito.
 10. Temos que no conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão **somente, aquele que seja aplicado ou consumido na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.**
 11. Dessa forma, o conceito de insumo **não pode ser ampliado irrestritamente** como pretende o recorrente, pois isso, além de contrariar os dispositivos legais citados, significaria também o desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e o esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais.

12. No entanto, a discussão sobre a amplitude do conceito de insumo para essas contribuições não se manteve somente na esfera administrativa, tendo chegado aos tribunais, culminando com a decisão da **1ª Seção do STJ referente ao REsp nº 1.221.770**. Este processo em litígio no judiciário se encontrava afetado com efeito repetitivo, o que significa que a tese deveria ser aplicada a todos os processos em trâmite sobre tal assunto. Tal decisão ampliou a interpretação dada ao conceito de insumo pela Receita Federal, definindo-o para as contribuições à luz dos **critérios da essencialidade ou da relevância**:

13. A definição dos conceitos de “essencialidade” e de “relevância” deveria ser considerada nos seguintes termos:

14. **a)** Essencialidade – 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.

15. **b)** 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.

16. No entanto, esse julgado da 1ª Seção do STJ não era aplicável aos julgamentos administrativos de 1ª instância, tendo em vista o disposto no § 5º, do art. 19, da Lei nº 10.522/02 (alteração resultante do art. 21, da Lei nº 12.844/2013), o qual determinava que as unidades da Receita Federal somente aplicariam o entendimento adotado em decisões de mérito repetitivo, após manifestação expressa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo que o § 3º desse mesmo artigo vinculava o início da aplicação a partir da ciência de Nota Explicativa.

17. Isso veio a ocorrer através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018.”

18. O pressuposto de maior relevância para este caso é de que a Recorrente é uma empresa do setor abatedouro/frigorífico, desossando e fracionando carne bovina, realizando posterior comercialização de carne in natura, miúdo, couro e resíduos.

19. Como mencionado no acórdão recorrido, o crédito postulado restou parcialmente homologado, sendo reconhecido como crédito o valor de R\$ 5.351,84 (Cinco Mil, Trezentos E Cinquenta E Um Reais E Oitenta E Quatro Centavos), sobrevivendo julgamento da Manifestação de Inconformidade pela DRJ que reconheceu o crédito sobre o material de limpeza R\$ 0,00 (Zero Reais,

remanescendo uma glosa parcial no valor de R\$ 22.832,86 (Vinte E Dois Mil, Oitocentos E Trinta E Dois Reais E Oitenta E Seis Centavos).

20. O crédito glosado refere-se aos pagamentos de serviços de transporte terceirizados dos insumos (gado), também conhecido como ‘frete boiadeiro’, que se constitui no serviço contratado para carregar, transportar e descarregar os bovinos, tido como insumo essencial para todo o processo produtivo de uma indústria frigorífica, nos termos do precedentes firmados por esta Turma.

21. Contabilmente, ao compulsar os autos, se pode confirmar que o referido crédito encontra-se discriminada nas rubricas: frete na aquisição de gado (serviços contratados de terceiros – boiadeiros – e frete pela compra de carne in natura de terceiros), escriturado nos termos da legislação tributária.

22. Em que pese o julgamento recorrido informar a contemplação do ‘novo entendimento de insumo’ estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a não aplicação deste entendimento contraria o entendimento firmado por este Conselho, destoando do conceito de insumo (essencial e relevante) para a indústria frigorífica: o transporte do gado para abate.

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto