Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10675.900370/2016-35

Processo nº	10675.900370/2016-35
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-009.896 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de outubro de 2022
Recorrente	GRANJA PLANALTO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.
Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.
PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.
O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo 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 - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.
CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.
Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.
PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. PORTARIA CARF/ME Nº 8451, DE 22 DE SETEMBRO DE 2022, DOU DE 27/09/2022, QUE REVOGOU A SÚMULA CARF Nº 125
Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.
Diante do novo cenário jurisprudencial, os arts. 6°, § 2°, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003 devem ser interpretados no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros “apenas” enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter as glosas relativas às despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção, desde que devidamente comprovadas e observados os demais requisitos da lei, e para (ii) acatar a correção monetária sobre o direito creditório reconhecido, considerando-se a "resistência ilegítima" somente após 360 dias da data de transmissão do PER, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que dava provimento em menor extensão, acompanhando o relator apenas em relação à correção monetária. Os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Costa Marques d' Oliveira (suplente convocado) acompanharam o relator pelas conclusões em relação às despesas aduaneiras. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.891, de 26 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10675.900162/2014-74, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (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, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

A Delegacia Regional de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade Procedente em Parte.

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de créditos de Pis/Pasep não cumulativo Mercado Interno - referente ao 3º trimestre/2011, no valor de R$ 238.506,84, transmitido através do PER nº 14818.68981.140813.1.1.10-6220.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, verificou-se que o contribuinte industrializa/comercializa os seguintes produtos/serviços:

- Prestação de serviço de industrialização de ovos férteis – Tributado;
- Comercialização de pintos de um dia - Alíquota Zero e Suspensão;
- Comercialização de ovos férteis - Alíquota Zero;
- Comercialização de adubo orgânico - Alíquota Zero;
- Venda de Bens do Ativo Imobilizado (Descarte de aves vivas) – Isento;

Original

A fiscalização apurou o direito creditório com base no conceito de insumos dado pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, que pode ser resumido como os bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam consumidos, desgastados ou perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de sua ação direta sobre o produto em fabricação.

As glosas foram agrupadas nas seguintes rubricas: (destaquei o que foi revertido pela DRJ)

> 1. Combustíveis e Lubrificantes – detalhamento consta do Demonstrativo das Glosas de Combustíveis e Lubrificantes;
>
> 2. Materiais de Escritório;
>
> 3. Materiais de Vestuário e EPI;
>
> 4. Materiais para Laboratório;
>
> 5. Materiais para manutenção das granjas;
>
> 6. Materiais para manutenção dos veículos;
>
> 7. Materiais de limpeza para produção;
>
> 8. Refeições para funcionários;
>
> 9. Fretes na compra de insumos conforme Demonstrativo das Glosas de Frete de Compra de Insumos;
>
> 10. Despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos;
>
> 11. Frete Granjas - Despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção;
>
> 12. Frete ração para transporte de ração para as granjas;
>
> 13. Serviço de representação comercial;
>
> 14. Serviço de transporte de funcionários;
>
> 15. Serviço de convênio de áreas de saúde;
>
> 16. Serviços de Análise Laboratorial;
>
> 17. Serviços de Armazenagem de Grãos;
>
> 18. Serviços de Manutenção de Instalações;
>
> 19. Serviços de Manutenção de Veículos;
>
> 20. Serviços de Propaganda e Publicidade;
>
> 21. Serviços de Segurança e Monitoramento;
>
> 22. Serviços de Telecomunicação;
>
> 23. Serviços de Tratamento de Resíduos;
>
> 24. Serviços de Desembaraço Aduaneiro;
>
> 25. Serviços Gráficos de Material de Expediente;

Original

> 26. Depreciação de Bens Adquiridos a partir de maio de 2004 – Imobilizado Técnico. O detalhamento consta do Demonstrativo das Glosas das Despesas de Depreciação do Imobilizado Técnico;
>
> 27. Glosa de crédito de aquisição de produtos suínos e aviculários com suspensão detalhadas no Demonstrativo das Empresas Adquirentes com Suspensão Obrigatória – IN RFB nº 1.157/2011 – Lei 12.350/2010;
>
> 28. Diferença entre os valores do PER e os valores das planilhas de apuração do contribuinte, que motivaram glosas por falta de comprovação. Essas diferenças estão detalhadas no Demonstrativo das Glosas por Falta de Comprovação.

Em razão da apuração feita pela fiscalização, a DRF de Uberlândia deferiu em parte a solicitação do contribuinte por meio de despacho decisório, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido. Do total do crédito pleiteado no trimestre, foi reconhecido o direito creditório no valor de R$ 49.343,90. Dada a insuficiência do crédito, algumas DCOMPs foram homologadas parcialmente e outras não foram homologadas.

As glosas estão detalhadas nos “Demonstrativos de Apuração dos Créditos de PIS/COFINS após as Glosas Efetuadas pela Fiscalização", que consta do dossiê fiscal nº 10010.029876/1016-94, que pode ser acessado via e-cac ou solicitação de cópia digital..

Cientificado do despacho, a recorrente apresentou a manifestação de inconformidade de fls xxx a xxx e discorreu inicialmente sobre os conceitos aplicados pela fiscalização, como segue:

> • Em face da sistemática não cumulativa de recolhimento das contribuições, a Impugnante, nos termos da legislação específica, passou a ser legítima detentora do direito de créditos sobre aquisições de bens e serviços utilizados no desempenho de suas atividades;
>
> • Todavia, ao analisar o pleito da Impugnante, a autoridade fiscal não concordou com alguns critérios de cálculo, fazendo ajustes na apuração do PIS e COFINS a luz do seu entendimento e concluindo por deferir parcialmente os créditos pleiteados em ressarcimento;
>
> • **GLOSA DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS** - Segundo entendimento do agente fiscalizador, é considerado como insumo tão-somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam consumidos ou 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. Com base nesse entendimento, foram glosados a maior parte dos créditos;
>
> • **GLOSA DA DEPRECIAÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS A PARTIR DE MAIO DE 2004** - O agente fiscalizador alega que o crédito só pode ser apropriado sobre a depreciação de bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
>
> • **GLOSA DE CRÉDITO BÁSICO SOBRE MILHO E SORGO. COMPRA COM SUSPENSÃO** – O agente fiscalizador alega que no caso das operações com milho e sorgo, quando destinados a pessoas jurídicas que produzam preparações classificadas no código 2309.90 da NCM utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, os vendedores obrigatoriamente deveriam fazer as vendas com suspensão das contribuições com base no art. 54 da Lei nº 12.350/2010. Baseado nessa interpretação entendeu não ser mais aplicável o disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 glosando os créditos apropriados com base no referido dispositivo legal.

Original

• **VENDAS COM SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA. ESTORNO DE CRÉDITOS** - O agente fiscalizador entendeu que nas vendas de pintos de um dia, quando destinados a agroindústrias tributadas com base no lucro real, deve ser aplicado a suspensão das contribuições ao invés da alíquota zero. Alega ainda que a pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária deverá estornar os créditos das contribuições para o PIS e a COFINS em relação aos produtos comercializados com suspensão. Assim sendo, mudou a tributação de alíquota zero para suspensão, e depois disso calculou o percentual das receitas com suspensão e estornou os créditos em relação a essa proporção.

Em seguida passou a apresentar os fundamentos jurídicos pelos quais a decisão deveria ser reformada e discorreu sobre cada glosa aplicada:

• O critério utilizado pelo legislador é de que todo o insumo necessário empregado no processo produtivo ou na prestação de serviço gera direito ao crédito de PIS e COFINS;

• Citou acórdão do CARF aplicando o conceito mais amplo sobre insumos, entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço, razão pela qual não deve prosperar a glosa dos créditos sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos, visto tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção da Impugnante, constituindo-se essencialmente como bens e serviços utilizados como insumos de produção.

• **Combustíveis e Lubrificantes** - Não há dúvidas que os combustíveis e lubrificantes utilizados na movimentação da matéria prima, produtos em elaboração dentro do processo produtivo, ou mesmo para a geração de energia elétrica trata-se de um insumo necessário ao processo produtivo. E nem se alegue que o combustível utilizado nos caminhões que fazem a entrega do produto acabado não gera direito a crédito, posto que trata-se de uma despesa necessária para a atividade da empresa.

• **Materiais de Escritório** - As despesas com os materiais de escritório utilizados para o controle da produção são essenciais ao processo produtivo da Impugnante e se enquadram no conceito de insumos que não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização e alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. Citou emenda de acórdão do CARF neste sentido.

• **Materiais de Vestuário e EPI** - Os materiais de vestuário e EPI são indispensáveis ao processo produtivo, constituindo-se essencialmente em insumo de produção.

• **Materiais de Laboratório** - Os materiais de laboratório são utilizados na realização das análises de qualidade da ração consumida pelas aves, análise da água consumida pelas aves e diversas outras análises necessárias ao bom controle e desenvolvimento da produção para garantir que o produto final esteja dentro dos rígidos padrões de qualidade, visto tratar-se de produtos que no final da cadeia produtiva serão destinados à alimentação humana. Portanto, estes produtos têm finalidade vital no sensível processo produtivo dos ovos e pintos de um dia e são exigências dos órgãos governamentais que cuidam das áreas de saúde e sanitária.

• **Materiais para Manutenção das Granjas. Materiais para Manutenção de Veículos** – citou decisões do CARF no sentido de que partes e peças de reposição adquiridas para utilização em máquinas e equipamentos são consideradas insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e Cofins, independentemente de entrarem ou não em contato direto com os bens produzidos para venda, bastando que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, desde que não

Original

estejam escriturados no ativo imobilizado. Explicou que as peças para manutenção dos veículos compreendem as peças utilizadas nos caminhões e tratores utilizados na alimentação das aves, coleta e transporte dos ovos até o incubatório e salientou que em nenhum momento informou ao agente fiscalizador que as peças são utilizadas em veículos comercias conforme alegado no relatório fiscal.

• **Materiais de Limpeza Produção** - os materiais de limpeza e desinfecção são tão essenciais quanto o próprio alimento das aves, visto que, a mínima contaminação pode comprometer lotes com milhares de aves e ovos, tornando-os improdutivos ou não próprios para o consumo humano. Citou acórdão do CARF neste sentido.

• **Refeições para Funcionários** - a alimentação dos funcionários é necessária para que estes desempenhem suas funções dentro do processo produtivo, e, a Impugnante computa essas despesas no custo de produção, portanto, resta claro o direito a apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

• **Frete Sobre Compra de Insumos** - o produto "Calcário" não está sujeito à alíquota zero nas operações da Impugnante, pois se trata de um insumo para produção de ração, e não um corretivo de solo. Logo, não está sujeito a alíquota zero das contribuições para o PIS e COFINS. Citou acórdão do CARF reconhecendo o direito de o contribuinte tomar crédito sobre fretes pelo transporte de produtos sujeitos a alíquota zero.

• **Despesas Fretes e Carretos. Frete Granjas. Frete Ração. Serviços de Transporte de Funcionários** – Alegou que o serviço de transporte de funcionários tem por objetivo transportar os funcionários até as granjas de produção que se encontram localizadas em propriedades rurais. Esse serviço é contratado de pessoa jurídica e o ônus do transporte é suportado pela Impugnante. Existem funcionários que residem nas propriedades das granjas de produção, sendo que, os funcionários que possuem filhos dependem de transporte para enviar as crianças para a escola. A Impugnante também arca com esse custo de transporte. Observa-se que em nenhum momento a Lei condiciona que o serviço deve ser consumido diretamente no processo produtivo. Os fretes sobre transferências de matéria prima, produto acabado e produtos em elaboração, glosados sobre as rubricas "Despesas Fretes e Carretos", "Frete Granjas" e "Frete Ração" também entram nesse mesmo conceito de insumo de produção. Citou acórdãos do CARF no sentido de reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes transporte de produtos essenciais ao processo produtivo entre os estabelecimentos da pessoa jurídica durante a fase de produção.

• **Serviços de Representação Comercial** – A impugnante considera os serviços de representação comercial um serviço necessário à sua atividade, visto que, se não existirem vendas, o negócio não teria razão de existir e ficaria inviabilizado.

• **Convênios Áreas da Saúde** - o entendimento do CARF é de que o conceito de insumos para fins de apuração do PIS e COFINS é muito mais abrangente do que o conceito físico (integração ao produto), razão pela qual não merece prosperar as glosas sobre os custos referentes aos convênios médicos e odontológicos pagos pela Impugnante aos funcionários da produção.

• **Análise Laboratorial** - A Impugnante, além das análises realizadas em seu laboratório próprio, também terceiriza alguns exames laboratoriais específicos para detecção de contaminantes ou doenças nas aves. Tais análises são imprescindíveis no processo produtivo, caso não sejam realizadas, a própria vigilância sanitária poderá condenar a produção. As despesas com serviços de análise laboratoriais são essenciais ao processo produtivo dos ovos e pintos de um dia, e, sem sombra de dúvidas, se enquadram no conceito de insumos de produção.

• **Armazenagem de Grãos** – o agente fiscalizador não se atentou que a Impugnante informou esse crédito na linha da DACON de "Serviços Utilizados como Insumos" e não na linha de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda. Assim

Original

sendo, o serviço de armazenagem integra o custo dos grãos utilizados na fabricação de ração e deve compor a base de cálculo dos créditos do PIS e COFINS, visto tratar-se de um serviço utilizado como insumo de produção.

• Serviços de Manutenção de Instalações. Serviços de Manutenção de Veículos – os serviços de manutenção das máquinas, equipamentos, instalações e veículos são necessários ao desempenho das atividades da Impugnante e os créditos devem ser restabelecidos.

• Propaganda e Publicidade. Segurança e Monitoramento. Telecomunicações. Tratamento de Resíduos. Serviços Gráficos Materiais de Expediente - os serviços de segurança e monitoramento são contratados para evitar roubos e invasões nas granjas de produção; os serviços de telecomunicação são utilizados para comunicação entre as granjas, incubatórios, fornecedores e clientes; os serviços de tratamento de resíduos estão relacionados aos resíduos das granjas e incubatórios e retirada do esterco e os serviços gráficos referem-se a confecção dos formulários de controle para apontamento da produção. Conforme as diversas decisões citadas nos tópicos anteriores resta claro que o conceito de insumos de produção deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, assim sendo, os referidos serviços também devem ser considerados como despesas necessárias à atividade da Impugnante, visto que, sem esses serviços a Impugnante não consegue exercer plenamente suas atividades impedindo a geração de receitas.

• Desembaraço Aduaneiro - tais serviços agregam os custos de produção e distribuição dos produtos, e assim sendo, para que se tenha verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS os mesmos devem integrar a base de cálculo dos créditos. Não há na legislação de regência da não cumulatividade do PIS e COFINS qualquer condicionamento de que os serviços utilizados como insumos devem ser consumidos ou aplicados no processo produtivo. Apenas determina que o mesmo seja utilizado como insumo.

• Imobilizado Técnico – a fiscalização glosou os créditos apropriados sobre os bens alocados nas atividades administrativas, nos seguintes grupos contábeis:

EQUIPAMENTOS DE COMPUTAÇÃO - MOVEIS E EQUIP. DE ESCRIT. – ADM; - MOVEIS E EQUIP. ESCRITÓRIO COMERCIAL; MOVEIS E UTENSÍLIOS; PROGRAMAS DE SISTEMAS DE COMPUTAÇÃO; VEÍCULOS - COMERCIAL E VEÍCULOS – ADMINISTRAÇÃO. Não há como admitir que esses bens não estejam relacionados com a produção de bens destinados a venda. De fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, porém, são necessários para que as operações da empresa sejam desenvolvidas, visto que a produção depende do setor administrativo, como exemplo, se não existir o departamento de vendas não teria razão de existir o setor produtivo.

• Aquisições de Cereais em Grãos ·- a Impugnante produz pintos de um dia(NCM 01.05) e ovos férteis (NCM 04.07). OU seja, a Impugnante adquire milho e sorgo classificados respectivamente nas posições 10.05 e 10. 07 da NCM para a produção de pintos de um dia e ovos férteis. Logo, o art. 54 da Lei n° 12.350/2010, não se aplica nas operações da Impugnante, posto que, o objetivo não é produzir preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, mas sim, produzir pintos de um dia e ovos férteis classificados respectivamente nas posições 01.05 e 04.07 da NCM. Isso fica evidenciado nas notas fiscais de venda apresentadas ao agente fiscalizador, pois nas notas fiscais não há uma venda sequer de produtos classificados na NCM 2309.90.

• Venda Pintos de Um Dia. Inaplicabilidade da Suspensão - A Impugnante classificou as operações como sendo tributadas à alíquota zero, conforme determina o inciso X do art. 1º' da Lei nº' 10.925/2004. A Lei nº 12.350/2010 estabelece a suspensão das contribuições incidentes sobre a receita bruta da venda de animais vivos classificados na posição 01.05 da NCM Por certo que os pintos de um dia estariam

Original

inclusos, posto que se classificam na posição 01.05 da NCM. Todavia, a lei geral não revoga e nem modifica a Lei 10.925/2004, a qual tratou especificamente dos pintos de um dia.

• Ilegalidade do Estorno de Créditos - Após alegar que as vendas de pintos de um dia classificados na posição 01.05 da NCM devem ser obrigatoriamente submetidos a suspensão das contribuições para o PIS e COFINS, utilizando-se das disposições do § 1º do art. 3º" da IN RFB nº" 1.157/2006, o agente fiscalizador estornou o crédito sobre os insumos na proporção das receitas que segundo seu entendimento deveriam sair com suspensão das contribuições. Mesmo hipoteticamente admitindo que essas vendas obrigatoriamente devessem ser feitas com suspensão das contribuições, o que não é o caso, a glosa dos créditos vinculados a essas operações é indevida/ilegal, visto que, os créditos gerados em virtude das vendas com suspensão podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da Lei 11.033/04.

Ao final, solicitou a necessidade de realização de perícia e diligência, nomeando peritos e a atualização dos créditos pela SELIC incidente a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento ou compensação.

É o relatório.

A manifestação de inconformidade foi julgada **parcialmente procedente** conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador.

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo 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 - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

Há vedação expressa em norma para incidência de juros compensatórios sobre créditos passíveis de ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação dos referidos créditos.

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntários, requerendo a reforma do julgado.

É o relatório.

Original

Voto

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

> O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido. Não foram arguidas preliminares.
>
> Conforme já relatado, o processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de Contribuição para a COFINS - Exportação, relativo ao 1º trimestre de 2011, no valor de R$55.647,11, transmitido através do PER nº 13252.95748.140813.1.1.09-**9305**, que foi reconhecido parcialmente pela fiscalização sob o entendimento antigo, baseado nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.
>
> Inicialmente observo que acerca da **diferença entre os valores do PER e os valores das planilhas de apuração do contribuinte**, que motivaram glosas por falta de comprovação, as glosas foram mantidas pela DRJ que afirmou não ter o contribuinte recorrido desse tópico. Igualmente ocorreu no Recurso Voluntário, ou seja, a matéria não foi objeto de recurso.
>
> Após a inconformidade do contribuinte, a Delegacia Regional de Julgamento **reformou parcialmente as glosas efetuadas pela fiscalização**, utilizando-se do contemporâneo julgado, em sede de recurso repetitivo, do Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.221.170/PR.
>
> Lembrando, por ser oportuno, que o aludido REsp tratou de pacificar o conceito de insumo, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 e vem sendo utilizado pelo CARF com efeito vinculante, declarando que:
>
> > 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 SEGUINTES 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**

Original

> **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.So b 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

> "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 n° 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."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

> "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
>
> CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.
>
> O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Para melhor conceituação podemos utilizar ainda o "critério de subtração" que deve ser feito para fins de definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da **NOTA SEI PGFN/MF 63/2018** que trata do assunto:

Original

> "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, no Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015).

Prosseguindo, cabe ainda esclarecer sobre a atividade da empresa recorrente e para isso verificou-se que o contribuinte industrializa/comercializa os seguintes produtos/serviços:

- Prestação de serviço de industrialização de ovos férteis – Tributado;
- Comercialização de pintos de um dia - Alíquota Zero e Suspensão;
- Comercialização de ovos férteis - Alíquota Zero;
- Comercialização de adubo orgânico - Alíquota Zero;
- Venda de Bens do Ativo Imobilizado (Descarte de aves vivas) – Isento;

Nesse passo, considerando que a DRJ tratou de cancelar as glosas que entendeu ser pertinente a insumos assim declarados, com direito a crédito, e não vedados pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, restaram como matéria para análise as glosas que a seguir serão expostas com os respectivos argumentos das partes (Recurso voluntário e Acórdão), vejamos:

2. Materiais de Escritório;

A glosa foi mantida pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão**: Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.

O contribuinte arguiu em sua defesa que:

Original

> **RV**: De acordo com os esclarecimentos prestados para o agente fiscalizador, os itens classificados como materiais de escritório, tais como, formulários, etiquetas, tintas para impressora, canetas, etc, utilizados no controle administrativo da produção dos ovos e pintos, não sofrem desgaste em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, por isso não se enquadram no conceito de insumos de produção. (...)
>
> As despesas com os materiais de escritório utilizados para o controle da produção são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, e, sem sombra de dúvidas, se enquadram no conceito de insumos conforme definido pelo CARF. Portanto, mais uma vez os créditos devem ser mantidos integralmente.

Evidente que a despesa é administrativa, não se relacionando com o critério de essencialidade e relevância para a **atividade econômica desempenhada pelo contribuinte**, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

8. Refeições para funcionários;

Ainda sob o argumento de não ser aplicado diretamente sobre o produto em fabricação, a fiscalização glosou o serviço de refeição para funcionários da recorrente, glosa essa mantida pela DRJ, pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão**: Não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação para os funcionários, conforme Parecer Normativo Cosit nº 05/2018:
>
> > 133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc.

O contribuinte arguiu em sua defesa que:

> **RV**: O fato é que a alimentação dos funcionários é necessária para que estes desempenhem suas funções dentro do processo produtivo, e, a Impugnante computa essas despesas no custo de produção, portanto, resta claro o direito a apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

Aqui também não assiste razão a recorrente. Trata-se de uma despesa administrativa que não se relaciona com o critério de essencialidade e relevância para a atividade **econômica desempenhada pelo contribuinte**, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Original

Nesse sentido foi o entendimento do acórdão n.º **3301.007.117** de relatoria do conselheiro Valcir Gassen, com a seguinte ementa:

> (...)
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. VALE- TRANSPORTE. VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. FARDAMENTO OU UNIFORME.
>
> Somente a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção poderá descontar créditos calculados em relação a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados e desde que relativos à mão-de-obra empregada nessas atividades. (...)

Esse também foi o entendimento a que se chegou no Acórdão **3302-010.905**, em sessão realizada em 24/05/2021, de relatoria do Conselheiro JORGE LIMA ABUD, que manteve a glosa sob o argumento de que essa atividade está "desassociada do processo produtivo".

Mantenho a glosa, portanto.

10. Despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos; 11. Frete Granjas - Despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção; 14. Serviço de transporte de funcionários e transporte escolar dos filhos dos funcionários; (tratarei desses itens em conjunto porque o contribuinte fez uma única defesa para eles)

A glosa sobre despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos foi mantida pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão**: Despesas com não são considerados insumos e não geram direito a crédito de PIS e COFINS.
>
> Sobre o tema, o referido Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 foi bastante específico no item 56:
>
> > 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.
>
> Tampouco podem ser enquadrados no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, pois este inciso se refere apenas a frete na operação de venda.
>
> (...)
>
> **11. Frete Granjas - Despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção;**
>
> **DRJ:** (...) Veja que ambos os acórdãos citados pelo contribuinte albergam somente os fretes de transporte entre os estabelecimentos da pessoa jurídica durante a fase de produção, nunca depois da fase de produção.

Original

Como o contribuinte não separou o frete de matérias primas e materiais intermediários dos fretes de produtos acabados entre as filiais da empresa, colocando tudo em uma única rubrica, na impossibilidade de discriminar o que poderia ser insumo, a glosa deve ser mantida.

(...)

14. Serviço de transporte de funcionários e transporte escolar dos filhos dos funcionários;

DRJ: Gastos com transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho ou por administradores da pessoa jurídica não são considerados insumos no processo produtivo, mesmo que destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, conforme Parecer Normativo Cosit nº 05/2018:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc.

RV: (...)

Os fretes sobre transferência de matéria prima, produto acabado e produtos em elaboração, glosados sobre as rubricas "**Despesas Fretes e Carretos" e "Frete Granjas"** também entram nesse mesmo conceito de insumo de produção, vejamos parte da decisão proferida pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF, quanto a esta questão: (...)

9 CARF - Processo nº 11080.003380/2004-40, Acórdão nº 3301-00.424 – 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

10 CARF - Processo nº 10675.720034/2009-81, Acórdão nº 3403-01.404 – 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária.

Razão pela qual não merece prosperar as glosas sobre os fretes utilizados no transporte de funcionários, filhos dos funcionários bem como todos os fretes de transferência interna entre as unidades da Recorrente.

No que se refere aos **fretes entre estabelecimentos (filiais e unidades de produção)**, não foi debatido pelo contribuinte o fato de não ter separado o frete de matérias primas e materiais intermediários dos fretes de produtos acabados entre as filiais da empresa, que no entender do julgador *a quo*, declarar tudo em uma única rubrica impossibilita discriminar o que poderia ser insumo.

Além da ausência de debate e da falta de discriminação dos insumos transportados (que não necessariamente tratam de ovos e aves), o contribuinte sequer discorreu sobre a dinâmica desses fretes, se de fato são produtos acabados e justificando a incidência dos critérios de essencialidade e relevância do serviço, fato que dificulta ao julgador analisar a possibilidade de crédito.

Original

Contudo, tal abertura não seria condição para alterar o entendimento deste julgador, pois vem em seus pronunciamentos, votando a favor da concessão dos créditos aos fretes entre estabelecimentos (filiais – unidades de produção), quer seja pelos transporte de insumo, quer seja material acabado, critérios que abrangem o transporte das aves, ovos e pinto, conforme se pode verificar no acórdão n.º 3201-009.521 que abaixo reproduzo a ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009
>
> FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos em elaboração e acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, seja pelo inciso IX do Art. 3º, seja pelo conceito contemporâneo de insumo, quando tais movimentações de mercadorias, sendo de relevância importância, atenderem as necessidades logísticas do contribuinte. (...)

Quanto ao **transporte de funcionário e seus filhos**, reitero meu entendimento de que trata de uma despesa administrativa que não se relaciona com o critério de essencialidade e relevância para a atividade **econômica desempenhada pelo contribuinte**, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Concluo por reverter as glosas de despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos, desde que devidamente comprovada e manter as glosas dos serviço de transporte de funcionários e transporte escolar dos filhos dos funcionários.

13. Serviço de representação comercial;

A glosa foi mantida pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão:** A contratação de serviços de representação comercial destinados à venda de produtos já fabricados e comissões sobre vendas para pagamento a representantes que vendem os ovos e pintos não podem ser considerados insumo para fins de apuração de créditos de Cofins não-cumulativa. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Glosa sobre este item deve ser mantida.

O contribuinte arguiu em sua defesa que:

> RV: A Recorrente não concorda com esse entendimento, pois, considera os serviços de representação comercial, um serviço necessário à sua atividade, visto que, se não existirem vendas, o negócio não teria razão de existir e ficaria inviabilizado.

Original

> Nesse sentido, o entendimento exarado pelo CARF, na decisão citada no tópico 2.1.1, é de que todos os fatores necessários à obtenção de receita devem gerar crédito.
>
> Portanto, mais uma vez merece reformas o presente acórdão, para que os créditos glosados a título de despesas com representação comercial sejam reestabelecidos.

Os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda (relacionamento com os clientes e suporte), não apresenta critérios da essencialidade ou relevância, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Nesse sentido, também foi o acórdão n.º **3302.009.340**, em sessão realizada em 22/09/2020, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, que assim foi ementado:

> (...)
>
> **NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÃO DE VENDA. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL**
>
> Considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância já anteriormente definidos, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o serviço de representação comercial está totalmente dissociado da face produtiva, uma vez que esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços.(...)

Mantenho a glosa, portanto.

15. Serviço de convênio de áreas de saúde;

A glosa foi mantida pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão:** Pelas mesmas razões expostas no item anterior, os gastos com Convênios Médicos e Odontológicos devem ser glosados, uma vez que não se enquadram no conceito de insumo, pois não são elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, conforme Parecer Normativo Cosit nº 05/2018:
>
> > 132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que "insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa", concluiu que não se enquadravam no conceito "as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

O contribuinte arguiu em sua defesa que:

> **RV**: De acordo com as informações prestada pela Recorrente ao agente fiscalizador, tais serviços são decorrentes dos convênios médicos e

Original

> odontológicos pagos pela Recorrente para atendimento dos funcionários da produção. Tais serviços são computados no custo de produção dos ovos e pintos.
>
> Por sua vez, o agente fiscalizador argumenta que tais serviços não se enquadram no conceito de insumos, pois não são efetivamente consumidos no processo de produção, decidindo pela glosa dos créditos.
>
> Conforme averbado alhures, nas diversas decisões citadas, o entendimento do CARF é de que o conceito de insumos para fins de apuração do PIS e COFINS é muito mais abrangente do conceito físico (integração ao produto).
>
> Razão pela qual não merece prosperar as glosas sobre os custos referentes aos convênios médicos e odontológicos pagos pela Recorrente aos funcionários da produção.

Aqui também reitero meu entendimento de que trata de uma despesa administrativa que não se relaciona com o critério de essencialidade e relevância para a atividade **econômica desempenhada pelo contribuinte**, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Logo, nos termos do entendimento jurisprudencial, o crédito não é negado porque o serviço não se aplica ao "conceito físico", mas porque o serviço de convênio de saúde dos funcionários da empresa não é atividade econômica do contribuinte.

Nesse sentido foi o entendimento do acórdão n.º **3301.007.117** de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, com a seguinte ementa:

> (...)
>
> **REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SEGURO DE VIDA. ASSISTÊNCIA SOCIAL FAMILIAR. PLANO DE SAÚDE. SEGURO SAÚDE. ASSISTÊNCIA MÉDICO SOCIAL. AUXÍLIO SAÚDE. CURSOS E TREINAMENTOS. QUALIFICAÇÃO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL**.
>
> As despesas com fornecimento de seguro de vida, assistência social familiar, plano de saúde, seguro saúde, assistência médico social, auxílio saúde, cursos e treinamentos, qualificação e formação profissional para empregados, independentemente de sua área de atuação, não geram direito a crédito do PIS, já que não se revestem da natureza de insumos e que não há previsão legal específica para o desconto do crédito. (...)

Por essas razões mantenho a glosa.

20. Serviços de Propaganda e Publicidade; 22. Serviços de Telecomunicação; 25. Serviços Gráficos de Material de Expediente; (Tratarei desses tópicos em conjunto porque o contribuinte fez uma única defesa para eles)

A glosa sobre Serviços de Propaganda e Publicidade e Telecomunicações foi mantida pelos seguintes argumentos:

Original

> **Acórdão:** Consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão):
>
> > b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: "gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3* da Lei n* 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, **promoções e propagandas**, **telefone e comissões**".

A glosa sobre este item deve ser mantida.

Sobre Serviços Gráficos de Material de Expediente;

> **DRJ:** Trata-se de blocos de comunicação interna, notas de transporte de ovos – NTO, fichas de apontamentos de nascimentos, blocos de autorização de serviços, formulários e envelopes timbrados. Da mesma forma que materiais de escritório, despesas de propaganda e publicidade e telecomunicações, os materiais de expediente são despesas administrativas que não se enquadram como insumos na produção. A glosa sobre este item deve ser mantida.

O contribuinte arguiu em sua defesa que:

> **RV:** Conforme as diversas decisões citadas nos tópicos anteriores resta claro que o conceito de insumos de produção **deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa**, assim sendo, os referidos serviços também devem ser considerados como despesas necessárias a atividade da Recorrente, visto que, sem esses serviços a Recorrente não consegue exercer plenamente suas atividades obstaculizando a geração de receitas.
>
> Assim sendo, o crédito deve ser reestabelecido integralmente.

Os Serviços de Publicidade e Propaganda, ainda que possuam propósito diferentes, são ferramentas promocionais. Tais serviços envolvendo a área de Comunicação Social, reúne o estudo de técnicas e conhecimentos para divulgar fatos e informações sobre pessoas, produtos ou empresas, mais uma vez relacionado à venda e ao pós-venda.

Quanto aos Serviços de Telecomunicação, em que pese a importância destes serviços na efetivação das operações comerciais, ou outras quaisquer, da empresa, fato é que, a considerar os objetivos sociais desta, conforme constam de seu Contrato Social, tal serviço não pode ser tido como diretamente aplicado no processo produtivo de bens destinados à venda, assim como os Serviços Gráficos de Material de Expediente.

Desta forma reitero meu entendimento de que tratam de despesas administrativas que não se relaciona com o critério de essencialidade e relevância para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, sendo distante dos conceitos que acima foram reproduzidos e extraídos do julgado do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Logo, nos termos do entendimento jurisprudencial e ao contrário do entendimento do contribuinte, o crédito não é devido em

Original

todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, mas sim no processo produtivo da atividade econômica fim.

Nesse sentido foi o entendimento do acórdão n.º **3301.007.117** de relatoria do conselheiro Valcir Gassen, com a seguinte ementa:

> (...)
>
> **REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA.**
>
> Não gera direito à apuração de créditos com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a contratação de serviços de agências de publicidade e propaganda, haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços.
>
> (...)

Nesse sentido foi o entendimento do acórdão n.º **3302-010.139**, de relatoria do conselheiro Jose Renato Pereira de Deus, com a seguinte ementa:

> **REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE**
>
> Não demonstrado a essencialidade e relevância do serviço em seu processo produtivo, a glosa do crédito apurado pelo contribuinte deverá ser mantida.

Nesses termos mantenho as glosas.

24. Serviços de Desembaraço Aduaneiro;

Restou consignado no Termo de Intimação Fiscal:

> **147.** Em resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal 01/2016, o contribuinte prestou a seguinte informação:
>
> | Serviços utilizados como insumos | Tipo de Insumo | Utilização | Etapa do processo |
> |---|---|---|---|
> | Compra - Serviços Desembaraço Aduaneiro | Serviço de desembaraço aduaneiro quando ocorrem importações | Procedimento de desembaraço aduaneiro por ocasião de compras de aves/ovos do exterior | Fase de formação |
>
> **148.** Conforme apresentado nos itens 9, 10 e 11 do presente relatório fiscal, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo serviço que seja necessário ao funcionamento da empresa, ou seja, que produza despesa necessária à sua atividade operacional, mas deve ser considerado como insumo tão-somente aqueles serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.
>
> **149.** A Receita Federal do Brasil, já manifestou o entendimento de que os gastos com Desembaraço Aduaneiro não geram direito aos créditos de PIS/COFINS:
>
> **Solução de Consulta Nº 191 de 2012 (9ª Região)**

Original

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LUBRIFICANTES. FERRAMENTAS DE CONSUMO E BENS DE PEQUENO VALOR. MATERIAL DE EMBALAGEM. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
>
> (...)
>
> **Igualmente, também não se consideram insumos para os fins citados no art. 3o, I e II, da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos com desembaraço aduaneiro, ainda que relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes da importação de matéria prima ou de bens destinados à revenda.**
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3o, I, II e VI, e §§ 1o, 2o e 3o; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 289, § 2o, art. 290, I, e art. 346, § 1o; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, caput e § 4o.
>
> (...)
>
> (Sem os destaques no original)
>
> **150.** Assim sendo, os gastos com Serviços de Desembaraço Aduaneiro devem ser glosados, uma vez que não se enquadram no conceito de insumo, pois não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos da empresa.

A glosa foi mantida pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão:** Serviços de desembaraço aduaneiro são despesas da pessoa jurídica, mas não vislumbro como podem ser enquadrados como insumos no critério de relevância ou essencialidade. A glosa sobre este item deve ser mantida.

O contribuinte arguiu em sua defesa que:

> **RV**: O agente fiscalizador alega que os serviços com desembaraço aduaneiro não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos da empresa, e assim sendo, glosou os créditos apropriados sobre esses serviços.
>
> Fato é que tais serviços agregam os custos de produção e distribuição dos produtos, e assim sendo, para que se tenha verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS os mesmos devem integrar a base de cálculo dos créditos.
>
> Com a devida licença, vale novamente a citação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, vejamos:
>
> > Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> >
> > [...]
> >
> > **II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda,** inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento

Original

> de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; *(grifo nosso)*
>
> Conforme o dispositivo legal supracitado, não há na legislação de regência da não cumulatividade do PIS e COFINS qualquer condicionamento de que os serviços utilizados como insumos devem ser consumidos ou aplicados no processo produtivo. Apenas determina que o mesmo seja utilizado como insumo.
>
> Portanto, novamente esses valores devem ser reestabelecidos à base de cálculo dos créditos do PIS e COFINS não cumulativos.

Importante esclarecer que em relação aos bens para revenda ou utilizados como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoas não domiciliadas no País, excepcionalmente, é assegurado o direito de desconto de crédito das referidas contribuições somente em relação aos bens importados sujeitos ao pagamento da COFINS-Importação e do PIS-Importação, porém, o valor a ser deduzido, fica limitado ao valor das contribuições efetivamente pagas na importação dos respectivos bens, segundo dispõe o art. 15, I e II, e § 1º, da Lei nº 10.685, de 2004. Veja-se:

> Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)
>
> I- bens adquiridos para revenda;
>
> II- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
>
> (...).
>
> §1º. O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.
>
> (...). Grifei.

Em complemento, o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004 estabelece que a base de cálculo das contribuições será o valor aduaneiro. E, nos termos do art. 77 do Decreto nº 4,543, de 2002 (RA, vigente à época), integram o valor aduaneiro o custo de transporte e os gastos relativos à carga, descarga e manuseio da mercadoria importada até o ponto de desembaraço no território aduaneiro, bem como o custo do seguro da mercadoria nessas operações.

De outro lado, se observarmos o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, não poderia socorrer o Contribuinte no que diz respeito as despesas

Original

com serviços de desembaraço aduaneiro, em operações referentes à entrada do "insumo", eis que se refere a despesas decorrentes da importação de bens destinados à revenda, "compras de aves/ovos".

O contribuinte tratou desta rubrica de forma conceitual e generalizada, não se incumbiu de segregar a que tipo de serviço corresponde tais despesas aduaneiras (documentalmente comprovada), ou outras que foram, no item, glosadas pela fiscalização.

Em conclusão, temos que os referidos gastos com serviços de desembaraço aduaneiro, não comprovados, não geram direito a crédito da COFINS.

Diante do exposto, nego provimento.

26. Depreciação de Bens Adquiridos a partir de maio de 2004 – Imobilizado Técnico. O detalhamento consta do Demonstrativo das Glosas das Despesas de Depreciação do Imobilizado Técnico;

A glosa foi mantida pelos seguintes argumentos:

> **Acórdão:** De acordo com o termo de verificação fiscal, 160. Analisando as informações dos referidos demonstrativos, verifica-se que os bens do ativo imobilizado classificados nas contas contábeis abaixo não são utilizados na produção de bens destinados à venda nem na prestação de serviços, e, portanto, não podem ser considerados no cálculo dos créditos de PIS/COFINS:
>
> •MÓVEIS E EQUIP. DE ESCRIT. - ADM
>
> •MÓVEIS E EQUIP. ESCRITÓRIO COMERCIAL
>
> •VEÍCULOS – COMERCIAL
>
> •VEÍCULOS - ADMINISTRAÇÃO
>
> 161. Em relação aos bens classificados nas contas abaixo, o contribuinte foi intimado a segregá-los entre os que são utilizados na produção de bens destinados à venda e os que são utilizados nos demais setores (administrativo, venda, etc.).
>
> •EQUIPAMENTOS DE COMPUTAÇÃO
>
> •MÓVEIS E UTENSÍLIOS
>
> •PROGRAMAS DE SISTEMAS DE COMPUTAÇÃO
>
> Em sua resposta, o contribuinte classificou os bens em dois grupos:
>
> • PROCESSO PRODUTIVO: bens utilizados especificamente nas Granjas ou Incubatórios;
>
> •TODO PROCESSO PRODUTIVO: bens utilizados desde as compras das matérias primas até a comercialização dos produtos, os quais estão relacionados com a atividade da empresa.

Original

163. Desta forma, os bens classificados pelo contribuinte como "TODO PROCESSO PRODUTIVO" também não podem ser considerados no cálculo dos créditos de PIS/COFINS, uma vez que não são utilizados na produção de bens destinados à venda nem na prestação de serviços.

O contribuinte indaga se em algum momento os dispositivos legais estabelecem que os bens tem que se relacionar diretamente com os produtos fabricados. A resposta está textualmente na lei 10.833, de 2003, que ele mesmo citou (grifei):

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]
>
> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou **para utilização na produção de bens destinados à venda** ou na prestação de serviços. (redação dada pelo artigo 45 da Lei nº' 11.196/2005)[...]

O Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 dispõe sobre o tema:

> 77. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:
>
> a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei n£' 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;
>
> b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei n£' 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

Desta forma, considero correta a interpretação adotada pela fiscalização. A glosa sobre este item deve ser mantida.

O contribuinte repetiu os argumentos que já havia apresentado em sede de Manifestação de inconformidade, questionando novamente em que momento o dispositivo legal estabelece que os bens têm que se relacionar diretamente com o produto fabricado, vejamos:

> **Rv:** Pergunta-se: Em algum momento os dispositivos legais acima citados estabelecem que os bens tem que se relacionar diretamente com os produtos fabricados?
>
> A resposta é não.
>
> Não há como admitir que esses bens não estejam relacionados com a produção de bens destinados a venda. De fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, porém, são necessários para que as operações da empresa sejam desenvolvidas, visto que, a produção depende do setor administrativo, como exemplo, se não existir o departamento de vendas não teria razão de existir o setor produtivo.
>
> A Recorrente discorda do entendimento exarado pelo agente fiscalizador, por entender que o objetivo da Lei é de conceder o direito ao crédito para todos os

Original

> custos e despesas que agregam o custo do produto final, e, dessa forma, garantir verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS.
>
> Razão pela qual, requer que todo o crédito glosado sobre as depreciações seja reestabelecido.

Ocorre que a interpretação do recorrente esta equivocada, visto que o dispositivo é claro, sendo vedado o crédito com base no artigo 3º, inciso VI, da Lei 10.833, de 2003 quando o bem não se relacionar com a produção e esse fato não foi negado pelo contribuinte que reproduziu em sua defesa o que já constava no manifesto de inconformidade.

Ainda que oportunizado a segregar parte dos bens do ativo imobilizado glosado, que foram utilizados na produção de bens destinados à venda, dos que foram utilizados nos demais setores (administrativo, venda, etc.), não o fez a contento!

Enfim, fato é que, a teor do que foi posto no item 161 do TVF, cabia à contribuinte comprovar minudentemente a origem do direito creditório pleiteado, demonstrando a efetiva aplicação dos bens do ativo imobilizado em sua atividade produtiva. Em assim não agindo, a contribuinte, não é possível que se reconheça o direito ao crédito relativo a suas depreciações.

De se manter incólume, portanto, o acórdão recorrido em relação aos bens aqui tratados.

Nesse sentido mantenho a glosa.

27. Glosa de crédito de aquisição de produtos suínos e aviculários com suspensão detalhadas no Demonstrativo das Empresas Adquirentes com Suspensão Obrigatória – IN RFB nº 1.157/2011 – Lei 12.350/2010; Especificamente "MILHO EM GRÃOS" (NCM 1005.9010) e "SORGO EM grãos" (NCM 1007.0090) **para produzir "Ração Animal" (NCM 2309.90.10)**

> **DRJ:** De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, analisando a aplicação da Lei 12.350, de 2010 ao contribuinte, na condição de adquirente, há vedação expressa para aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 8° da Lei 10.925/2004.
>
> **169.** Considerando que o contribuinte em análise adquire os produtos de origem vegetal "MILHO EM GRÃOS" (NCM 1005.9010) e "SORGO EM grãos" (NCM 1007.0090) **para produzir "Ração Animal" (NCM 2309.90.10)**, e utiliza essa ração para alimentar as aves matrizes/avós (NCM 01.05), estão atendidos os requisitos estabelecidos no inciso I do art. 54 da Lei n° 12.350/2010, para que as aquisições desses produtos sejam realizadas com a suspensão das contribuições para o PIS/COFINS.
>
> **170.** É importante esclarecer que, nos termos do art. 55 da Lei n° 12.350/2010, apenas as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4,

Original

02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas à exportação, poderão apurar crédito presumido. Como o contribuinte em análise não produz nenhuma das mercadorias relacionadas no caput do art. 55 da Lei n° 12.350/2010, não há previsão legal para o contribuinte apurar crédito presumido de acordo com a referida Lei.

171. Cumpre informar ainda que, nos termos do art. 57 da Lei n° 12.350/2010, a partir do 1° dia do mês subseqüente ao da publicação da Lei, ou seja, a partir de 01/01/2011, não mais se aplica o disposto nos artigos 8° e 9° da Lei 10.925/2004, ao produto classificado no **NCM 2309.90** (Ração Animal), nem aos produtos classificados nas posições **10.01 a 10.08**, no que for contrário ao disposto nos arts. 54 a 56 da Lei 12.350/2010.

172. Assim, resta demonstrado que há impedimento legal para o contribuinte apurar o crédito presumido previsto no art. 8° da Lei 10.925/2004, devendo ser glosado o crédito apurado indevidamente.

Contra este argumento, o contribuinte rebate dizendo que:

(...) o art. 54 da Lei n° 12.350/2010, não se aplica nas operações da Impugnante, posto que**, o objetivo da Impugnante não é produzir preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, mas sim, produzir pintos de um dia e ovos férteis classificados respectivamente nas posições 01.05 e 04.07 da NCM.**

Isso fica evidenciado nas notas fiscais de venda apresentadas ao agente fiscalizador, pois nas notas fiscais não há uma venda sequer de produtos classificados na NCM 2309.90.

Assim sendo, as operações em comento regem-se pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e o crédito presumido glosado deve ser mantido integralmente.

O julgador de piso prossegue:

Nesta questão da aquisição de ração, o art. 54, I, b, da Lei n° 12.350/2010 é bastante claro que há suspensão do tributo sobre a venda para pessoas jurídicas que produzam ração para alimentação de animais vivos classificados na posição **01.05**, que é o caso da adquirente, não havendo dúvidas sobre sua aplicação:

> **Art. 54.** 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 – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei n£' 12.865, de 2013) (Vigência)
>
> a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;
>
> **b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;** e
>
> II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

Original

> III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

Na outra ponta, com a contribuinte na condição de vendedora, na venda de pintos de um dia, o **Termo de Verificação Fiscal** aponta que:

173. Nos termos do inciso III do art. 54 da Lei n° 12.350/2010, devem ser efetuadas com a suspensão do PIS e da COFINS as vendas de animais vivos classificados nas posições **01.03 e 01.05 da NCM**, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos **02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.**

174. Conforme apresentado no item 5 do presente relatório fiscal, o contribuinte realiza a venda de pintos de um dia, classificados na posição **01.05 da NCM.**

Entretanto, para verificar quais vendas foram realizadas com a suspensão do PIS/COFINS, é necessário identificar as empresas adquirentes que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

175. Para tanto, foi realizada uma consulta na base de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NFe), na qual foram identificados os adquirentes de pintos de um dia que produziram mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no período em análise. O resultado da consulta consta do "Demonstrativo das Empresas que produziram mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM". Ressalte-se que, devido ao sigilo fiscal, os valores de vendas foram ofuscados.

176. A partir do resultado dessa consulta, foi elaborado o "Demonstrativo das Empresas Adquirentes com Suspensão Obrigatória – IN RFB nº 1.157/2011 – Lei 12.350/2010", o qual contém a relação das empresas que produziram mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no período em análise.

177. É importante ressaltar que o art. 4° da IN RFB nº 1.157/2011, a qual regulamentou os arts. 54 a 57 da Lei 12.350/2010, esclarece que, nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão é obrigatória.

178. Elaborou-se também o "Demonstrativo das Vendas com Suspensão Obrigatória – IN RFB nº 1.157/2011 - Lei 12.350/2010", o qual contém a relação das vendas de pintos de um dia (NCM 01.05) que deveriam ter sido realizadas com suspensão das contribuições, nos termos da IN RFB nº 1.157/2011.

179. Posteriormente, foi calculado o percentual dos insumos que devem ser estornados, nos termos do §1° do art. 3° da IN RFB nº 1.157/2011, o qual determina que a pessoa jurídica deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

O referido percentual foi calculado dividindo-se o total mensal das vendas que foram/deveriam ter sido realizadas com suspensão das contribuições pelo faturamento mensal do contribuinte.

180. O cálculo dos valores dos insumos que foram estornados consta do "Demonstrativo do Cálculo do Estorno dos Insumos Utilizados nos Produtos Vendidos com Suspensão Obrigatória" que faz parte do "DEMONSTRATIVOS

Original

> DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APÓS AS GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO".
>
> **181.** Assim, foram estornados os insumos vinculados a produtos vendidos com a suspensão obrigatória das contribuições do PIS/COFINS, nos termos do §1° do art. 3° da IN RFB nº 1.157/2011.
>
> Contra estes argumentos, o contribuinte rebateu argumentando sobre a inaplicabilidade da Lei 12.350, de 2010, alegando que "a Lei nº 12.350/2010 estabelece de forma geral a suspensão nas operações com animais vivos. Por certo que os pintos de um dia estariam inclusos, posto que, classificam-se na posição 01.05 da NCM. Todavia, a lei geral não revoga e nem modifica a Lei 10.925/2004, a qual tratou especificamente dos pintos de um dia." Também argumentou que classificou as operações como sendo tributada a alíquota zero e mesmo que "hipoteticamente admitindo que essas vendas obrigatoriamente devessem ser feitas com suspensão das contribuições, o que não é o caso, a glosa dos créditos vinculados a essas operações é indevida/ilegal, visto que, os créditos gerados em virtude das vendas com suspensão podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da Lei 11.033/04".
>
> **A Instrução Normativa SRF nº 1.157, de 16 de maio de 2011, em consonância com a estrita interpretação dos dispositivos legais, estabelece em seu art. 6º, parágrafo único, que a apropriação dos créditos presumidos é vedada às pessoas jurídicas que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.**
>
> **A glosa sobre este item deve ser mantida**. O cálculo do estorno de valores está no Demonstrativo de Cálculo do Estorno dos Insumos Utilizados nos Produtos Vendidos com Suspensão Obrigatória.

O contribuinte, insatisfeito com a manutenção da glosa, reiterou no Recurso Voluntário os argumentos que já havia apresentado no Manifesto, conforme destaques feitos acima pela DRJ. Acrescento apenas, em complemento, os seguintes argumentos que não foram tratados.

> **Vendas com Suspensão. Ilegalidade do Estorno de Créditos**
>
> (...)
>
> Quanto a possibilidade de ressarcimento do crédito, o Art. 16 da Lei nº 11.116/2005, determina que:
>
> > **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: **[...]**
> >
> > **II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**
> >
> > **Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.** *(grifo nosso)*

Original

> Com base nos mencionados dispositivos legais, resta claro que mesmo nas operações com suspensão, a Recorrente tem direito a manutenção e ao ressarcimento dos créditos vinculados a essas operações.
>
> Razão pela qual não merece prosperar o indeferimento da parcela dos créditos que "supostamente" pelo agente fiscalizador estariam vinculados à operações com suspensão das contribuições.

Diante todo o exposto, percebe-se que houve dois recortes na construção realizada pelo fisco, onde um elimina o outro, o que levou ao desfecho do assunto, ou seja, pela manutenção da glosa.

Resumidamente, no primeiro recorte, entendo que a fiscalização não foi feliz quando afirma que o contribuinte produz "Ração Animal", o que de fato se alinharia ao Inciso I do art. 54 da Lei n° 12.350/2010. Ocorre que como bem demonstrou a recorrente "não há uma venda sequer de produtos classificados na NCM 2309.90". Tal constatação afasta inclusive, a citação ao art. 57 da Lei n° 12.350/2010, de que a partir do 1° dia do mês subsequente ao da publicação da Lei, ou seja, a partir de 01/01/2011, não mais se aplica o disposto nos artigos 8° e 9° da Lei 10.925/2004, ao produto classificado no NCM 2309.90 (Ração Animal).

Ocorre que, como disse, o dilema não se dirime apenas à luz deste recorte que assim delimitei, para o melhor *decisum*, se devido ou não o crédito presumido sobre as aquisições de produtos de origem vegetal "MILHO EM GRÃOS" (NCM 1005.9010) e "SORGO EM grãos" (NCM 1007.0090) para produzir "Ração Animal" (NCM 2309.90.10).

Adentrando no segundo recorte, ancorado não mais no inciso I do art. 54 da Lei n° 12.350/2010, mas sim no inciso III, constatou-se a condição de suspensão do PIS e da COFINS as vendas de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM. Tal constatação se extrai a partir de um trabalho realizado direcionado aos dados da base de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NFe), na qual foram identificados os adquirentes de pintos de um dia que produziram mercadorias classificadas justamente nos códigos citados.

A partir destes recortes, a solução do litígio cinge-se, então, acerca da possibilidade ou não da apuração e manutenção de crédito presumido nas aquisições pela recorrente de "MILHO EM GRÃOS" (NCM 1005.9010) e "SORGO EM grãos" (NCM 1007.0090), estando o contribuinte na condição de suspensão do PIS e da COFINS as vendas de animais (pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI).

Nesse ponto, e contra os argumentos sobre a inaplicabilidade da Lei 12.350/2010, com toda vênia a recorrente, entendo que não há distinção na posição 01.05 da NCM, para tratar de forma diferenciada o "pinto de

Original

um dia", no mais, de fato tal lei não modifica a Lei 10.925/2004, mas sim condiciona a suspensão na venda para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, ou seja, permanece incólume o inciso X, do art. 1º da Lei 10.925/2004, em sua redação original, operações como sendo tributada a alíquota zero.

Desta forma, plausível a aplicação do §1° do art. 3° da IN RFB nº 1.157/2011, o qual determina que a pessoa jurídica deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições (Item 179 do TVF e seguintes).

Por fim, argui a recorrente que mesmo admitindo a suspensão das contribuições a glosa dos créditos vinculados a essas operações é indevida/ilegal, visto que, os créditos gerados em virtude das vendas com suspensão podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da Lei 11.033/04, ora reproduzido acima.

Mais uma vez não assiste razão a recorrente. Quanto à aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/04, que a contribuinte entende fulminar os dispositivos que vedam o crédito presumido, o dispositivo não tem o alcance de manter créditos quando a leis o veda expressamente. Assim, em razão de expressa vedação legal, fica prejudicado o entendimento de que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 fez dotar de mais garantias a previsão do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

De outra banda, o benefício previsto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, está direcionado à manutenção dos créditos básicos. Especificamente sobre aquisições vinculadas às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, tampouco se aplica em relação a bens e serviços que não sofreram tributação quando de sua aquisição. Portanto é incabível o ressarcimento de saldo credor das contribuições com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 para aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 8° da Lei 10.925/2004.

Nesses termos, mantenho a glosa.

Da necessidade da realização de perícia e diligência

O contribuinte insiste na necessidade de realização de perícia em sede de diligência, alegando que os fatos são complexos, fundamentando o seu pedido no disposto do inciso IV do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

Ocorre que, conforme já destacado pelo julgador a quo, a perícia somente é necessária se o julgamento depender de um conhecimento técnico e

Original

especializado, fora do campo de atuação do julgador o que não é o caso dos presentes autos, pois se trata de matéria de direito.

Dessa forma, considerando que a lide já foi devidamente instruída com os argumentos e documentos suficientes ao entendimento que o julgador precisa para dirimir a controvérsia e assim proferir o seu julgado com convicção, torna-se inoportuna a realização da perícia, visto que sua determinação somente deve ocorrer se for necessária, nos termos a seguir do art. 18 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal:

> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei n* 8.748/93).
>
> (...)

Nesse ponto, não merece prosperar os argumentos recursais.

Do Direito a Correção Monetária

O Recorrente argumenta ainda sobre o seu direito a atualização monetária dos créditos de PIS e COFINS, a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização, ressaltando que o Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo da controvérsia, reconheceu o direito à correção monetária sobre os créditos de IPI, PIS e COFINS objeto de ressarcimento (REsp nº 1.035.847), determinando a incidência da SELIC a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento (Embargos de Divergência em Agravo nº 1.220.942) até a efetiva utilização (ressarcimento ou compensação).

Sobre o assunto a DRJ assim se pronunciou:

> De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, o crédito passível de restituição ou compensação é atualizado com acréscimo de juros Selic acumulados mensalmente. O mesmo, entretanto, é vedado no caso de ressarcimento por falta de previsão legal e, obviamente, naqueles casos em que a data de valoração do crédito estiver contida no mesmo mês da origem do direito creditório:
>
> Segue citando os arts. 142, 143 e 145 da IN mencionada. **(Grifos meus)**
>
> (...)

Ocorre que houve recentemente uma guinada na jurisprudência que predominava até a publicação da Portaria CARF/ME Nº 8451, de 22 de setembro de 2022, DOU de 27/09/2022, que revogou a Súmula CARF nº 125 que dispunha ***que no ressarcimento da COFINS e da Contribuição***

Original

para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, *nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003*.

Diante do novo cenário jurisprudencial, que fez valer a superveniência de entendimento judicial (§ 4º, art. 74 do RICARF), ratificando o que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo no tema nº 1.003 - REsp 1.767.945/PR, de relatoria do Min. Sérgio Kukina, que fixou o entendimento que a exceção é a correção do sistema não-cumulativo, e tal exceção ocorre diante do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, **diante do decurso de prazo de 360 dias pela inércia da fiscalização, e a correção não é uma sanção, mas sim conceder um prazo razoável para que a fiscalização profira sua decisão**.

E a resistência da fiscalização seria sua própria inércia em não julgar durante o prazo fixado, seja por qual motivo for.

> Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Assim assentou o Min. Sérgio Kukina

> (...) Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.
>
> Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.
>
> (...)
>
> Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado.
>
> Além disso, o próprio legislador constitucional foi quem determinou que a configuração do regime da não cumulatividade no caso do PIS e da COFINS seria encargo do legislador ordinário (Art. 195, § 12, da CF. "A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas" - Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)
>
> (...)

Original

> Com relação aos robustos argumentos trazidos, tenho a dizer que não nos parece que o fato de o crédito a ser buscado extrapolar o limite de compensação/creditamento com o próprio tributo (v.g. PIS/COFINS), a possibilitar o ressarcimento em dinheiro, desnature a sua natureza escritural. De fato, nos termos antes defendidos, o direito ao aproveitamento do crédito excedente está previsto na lei de regência dos tributos (art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003: "A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior; [...] § 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria." [a qual, como antes mencionado, não prevê correção atuarial]; vide também art. 5º, I, § 2º, da Lei 10.637/2002); porém, a desconfiguração dessa natureza escritural - portanto desprovida de atualização monetária, nos termos da jurisprudência deste STJ e do STF, **só pode se dar com a resistência injustificada do fisco, o que não ocorre antes do transcurso do prazo legal de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007 para análise do pedido de ressarcimento**

Dessa forma, como bem mencionado pelo Ilmo. Min. do Superior Tribunal de Justiça *"**só pode se dar com a resistência injustificada do fisco, o que não ocorre antes do transcurso do prazo legal de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007 para análise do pedido de ressarcimento**."*

Portanto, cabe se aplicar o dispositivo fixado na tese:

> Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007.

Diante todo exposto, entendo que a nova leitura que deve ser adotada por este julgador diante a revogação da súmula é a prevalência da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, em concordância com o que consta no Regimento Interno do CARF (art. 62 do RICARF[1]):

Nesse ponto, também merece prosperar os argumentos recursais.

[1] Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
(...)
I - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Original

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter as glosas relativas às despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção, desde que devidamente comprovadas e observados os demais requisitos da lei, e para (ii) acatar a correção monetária sobre o direito creditório reconhecido, considerando-se a "resistência ilegítima" somente após 360 dias da data de transmissão do PER.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Original