



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10675.900965/2014-29
ACÓRDÃO	3202-003.275 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRANJA PLANALTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não sendo aplicável por analogia, por ausência de semelhança entre os institutos.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS. MATERIAIS DE ESCRITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas administrativas correspondentes a materiais de escritório não geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra, tais como alimentação, cesta básica, transporte, assistência médica, seguro de vida, cursos etc.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível o desconto de créditos sobre despesas com serviços de telefonia por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE

É vedada a apropriação de crédito sobre despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, pois, além de constituírem atividade meio da empresa, portanto não intrinsecamente ligada à atividade produtiva, não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO À ATIVIDADE PRODUTIVA

É possível a tomada de crédito sobre encargos de depreciação em relação às máquinas, equipamentos e outros bens que compõem o ativo imobilizado, nos termos do inciso VI, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quando comprovada a vinculação dos bens ao processo produtivo.

SUSPENSÃO PREVISTA NO ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. PRESENÇA DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação dos produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

PESSOA JURÍDICA QUE EXERCE ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. VENDA DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO. DIREITO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária não têm direito ao aproveitamento de crédito em relação às aquisições vinculadas às receitas de vendas efetuadas com suspensão, por força do art. 8º, §4º, inciso II, da Lei nº 10.925/2004, que é norma especial em relação ao art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e, portanto, prevalece nos casos em que disciplina.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DA FAZENDA NACIONAL. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CABIMENTO.

É devida a correção monetária ao creditamento do PIS/COFINS quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco, sendo o termo inicial o 361º dia após o protocolo do pedido administrativo, conforme tese firmada no Tema nº 1.003 do STJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, a diligência para perícia é prescindível e pode ser indeferida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo na parte em que aduz como fundamento de defesa violação a princípio constitucional; em indeferir o pedido de perícia formulado pela recorrente; e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, exclusivamente para que a parcela do crédito que foi indeferida no despacho decisório, e que posteriormente foi reconhecida nestes autos, seja corrigida pela taxa SELIC a partir do 361º dia posterior à data da transmissão do pedido de ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não cumulativa – Mercado Interno. Trata-se de

créditos decorrentes de custos, despesas e encargos utilizados pela empresa em sua atividade, qual seja, a atividade rural com a finalidade precípua na produção de ovos férteis e pintos de um dia.

A unidade de origem deferiu parcialmente o direito creditório. Irresignada, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade.

Os fundamentos do despacho decisório da unidade de origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na ementa da decisão recorrida, estão sumariados os seguintes fundamentos, detalhados no voto:

1. 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.
2. 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.
3. A diligência para realização de perícia é prescindível, pois pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos autos.

Cientificado do acórdão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo seu reconhecimento, com o ressarcimento integral do valor requerido, argumentando, em síntese:

1. Que os bens e serviços utilizados como insumos glosados são essenciais ao seu processo produtivo, de maneira que faz jus aos créditos;
2. Que as aquisições de cereais e as vendas de pintos de um dia não se sujeitavam, à época, obrigatoriamente, à suspensão das contribuições, sendo indevidas as glosas;

Requer, ainda, a atualização monetária dos créditos pleiteados e, subsidiariamente, a realização de perícia para a produção de provas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

2. Preliminares

2.1. Perícia

A recorrente postula em seu recurso a realização de perícia “*para preservação do seu direito*”. Ainda que se trate de pedido subsidiário, a pretensão deve ser analisada em sede preliminar.

Em relação a esse ponto, estando a conclusão do órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, com fundamento no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, e no art. 114, §12º, inciso I, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF), adoto os fundamentos da decisão recorrida, transcrevendo, abaixo, o voto ao qual me filio:

A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador o que não é o caso dos presentes autos, pois se trata de matéria de direito. 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 fundamentado nos arts. 18 e 28 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 nº 8.748/93).

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Ante o exposto, indefiro a solicitação de perícia.

2.2. Homologação tácita

A recorrente aduz em seu recurso a homologação tácita do crédito objeto do Pedido de Ressarcimento em função do decurso de mais de 6 anos entre sua transmissão e a ciência do Despacho Decisório.

Não assiste razão à recorrente. Vejamos.

O art. 74 §5º, da Lei nº 9.430/1996 apenas prevê prazo para homologação da Declaração de Compensação, não se aplicando ao pedido de ressarcimento, em que a autoridade tributária tem o dever de apurar a liquidez e a certeza do crédito. Para isso, deve,

necessariamente, analisar e cotejar os créditos e os débitos do período de origem do crédito pleiteado.

Em relação ao procedimento de reconhecimento de direito de crédito, a legislação não impõe prazo findo o qual ocorre a “homologação tácita” do pedido feito pelo contribuinte. A jurisprudência deste Conselho é tranquila nesse sentido:

Acórdão 3102-002.725, de 17/09/2024, Rel. Cons. Pedro Souza Bispo

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não sendo aplicável por analogia, por ausência de semelhança entre os institutos.

Acórdão 3302-009.279, de 27/08/2020, Rel. Cons. Vinicius Guimarães

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZOS INAPLICÁVEIS.

Nos pedidos de restituição não se aplicam os prazos decadenciais para lançamento nem o prazo de homologação de compensações. A análise de pedidos de restituição não se confunde com o procedimento de constituição do crédito tributário - daí não se falar em prazo decadencial para a apreciação da restituição, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação - ao qual se aplica, de forma exclusiva, o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição.

Por sua vez, os prazos decadenciais previstos no art. 150, caput e § 4º, e no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, são limites temporais que se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário, procedimento que não se confunde com a análise de pedidos de restituição.

Acórdão 3402-009.672, de 24/11/2021, Rel. Cons. Thais De Laurentiis Galkowicz

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2006

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal determinando a homologação tácita do pedido de ressarcimento tributário no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

Dessa forma, não há que se falar em homologação tácita do pedido de ressarcimento.

Rejeito, portanto, a preliminar suscitada.

3. Mérito

Como visto, tratam os autos de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa apurado pela recorrente na aquisição de bens e serviços utilizados na atividade da empresa, que se dedica à produção de ovos férteis e de pintos de um dia. Parte do crédito requerido foi glosada pela unidade responsável pela análise do pedido de ressarcimento. Do montante glosado, parte foi revertido pela autoridade julgadora de primeira instância, remanescendo a controvérsia em relação às seguintes glosas:

- Materiais de escritório
- Refeições para funcionários
- Despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos
- Frete Granjas - Despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção
- Serviço de Representação Comercial
- Serviço de Transporte de Funcionários
- Serviço de Convênio de Áreas de Saúde
- Serviços de Propaganda e Publicidade
- Serviços de Telecomunicação;
- Serviços de Desembaraço Aduaneiro;
- Serviços Gráficos de Material de Expediente
- Depreciação de Bens Adquiridos a partir de maio de 2004 – Imobilizado Técnico
- Depreciação de Aves em Produção;
- Aquisição de produtos com suspensão obrigatória nos termos da Lei 10.925, de 2004

Passemos à análise individual das matérias.

3.1. Glosas de crédito

Antes de analisar os itens glosados pela fiscalização, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acordada pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (grifo nosso)

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em

consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Ao analisar

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem

ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, passemos à análise dos itens que tiveram o crédito glosado pela fiscalização em função de não se subsumirem ao conceito de insumo.

3.1.1. Materiais de escritório

A unidade de origem glosou créditos calculados sobre despesas com material de escritório, como etiqueta, cartucho, cola, pasta, papel contact etc.

Afirma a recorrente que *“as despesas com os materiais de escritório utilizados para o controle da produção são essenciais ao processo produtivo da Impugnante, e, sem sombra de dúvidas, se enquadram no conceito de insumos conforme definido pelo CARF”*.

Não tem razão à recorrente, pois as despesas administrativas, como é o caso das despesas com material de escritório, não estão intrinsecamente ligadas à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de modo que não contêm os atributos necessários à sua conceituação como insumo. Nesse sentido:

Acórdão CARF nº 9303-009.602 – Julgamento em 15/10/2019

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

DESPESAS. ADMINISTRAÇÃO. GASTOS GERAIS. MATERIAIS DIVERSOS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas administrativas correspondentes a materiais de escritório, material de informática, serviços de terceiros, despesas com viagens gastos gerais e despesas com aquisições de materiais diversos, comunicação (telefone, Internet, postal) não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (grifo nosso)

Também nesse sentido o voto do Ministro Mauro Campbel no REsp nº 1.246.317/MG, reproduzido em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, em que foram definidos os critérios aplicáveis na definição do conceito de insumo.

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. [...]

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

[...]

B. Despesas Administrativas São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

Portanto, acertou a decisão recorrida ao manter a glosa de tais despesas da base de creditamento das contribuições.

3.1.2. Refeições para funcionários

Também foram glosadas despesas da base de creditamento da COFINS despesas com o fornecimento de refeições para funcionários, por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Alega a recorrente 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”*.

O fornecimento de refeições é, sem dúvida, de alta relevância para a nutrição e para a manutenção da saúde dos funcionários, porém não está intrinsecamente ligado à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de modo que também não contém os atributos necessários à sua conceituação como insumo.

Nesse sentido o parágrafo 133 do Parecer Normativo COSIT/RFB 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. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Dessa forma, a glosa deve ser mantida.

3.1.3. Despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos

Foram glosadas despesas com fretes e carretos entre filiais para transporte de aves, ovos e pintos, ao argumento de que:

77. De acordo com a informação apresentada pelo contribuinte, os gastos classificados como “Despesas com Fretes e Carretos” se referem a fretes de

transferência de matéria prima e produtos em elaboração ou acabados, entre as unidades da própria Granja Planalto.

78. A Receita Federal do Brasil, em diversas ocasiões, já manifestou o entendimento de que o transporte de matérias primas e de produtos em elaboração ou acabados entre unidades da mesma pessoa jurídica não gera direito aos créditos de PIS/COFINS, [...]

A recorrente, por sua vez, limita-se a afirmar que tais despesas se enquadram no conceito de insumo e a citar duas decisões do CARF - que, diga-se, não guarda similitude fática com o caso dos autos – conforme trecho abaixo.

Os fretes sobre transferência 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, vejamos parte da decisão proferida pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF, quanto a esta questão:

Em verdade, tratando-se de transporte de matérias primas e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, é legítima a tomada de crédito a título de serviço-insumo. O mesmo não se pode dizer em relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos, cujo entendimento contrário ao crédito encontra-se na Súmula CARF nº 217.

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

O problema é que, analisando-se o arquivo “3. Documentos Fiscais Geradores de Crédito_2009.xlsx”, anexo ao dossiê nº 10010.025608/0515-82, não se pode discriminar quais notas fiscais correspondem a frete de produto acabado e o quais correspondem a matéria prima e produtos em elaboração, comprometendo a certeza e a liquidez dos créditos.

Dessa maneira, por falta de discriminação e de comprovação de quais serviços de frete não estão relacionados a produtos acabados, entendo que a glosa deve ser mantida.

3.1.4. Frete Granjas - Despesas com fretes para transporte de aves e ovos entre unidades de produção

Foram glosadas também despesas de frete com transporte de aves e ovos entre unidades de produção. Consta do Termo de Verificação Fiscal:

85. De acordo com a informação apresentada pelo contribuinte, os gastos classificados como “Frete Granjas” se referem a fretes de transferência de matérias primas e produtos em elaboração ou acabados, entre as unidades da própria Granja Planalto.

A defesa da recorrente foi a apresentada no tópico anterior.

Conforme anteriormente mencionado, há direito a crédito sobre despesas com serviços de transporte de matérias primas e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica, mas não sobre frete de produtos acabados.

Da mesma forma como ocorre com as despesas com “fretes e carretos”, dentro da rubrica “frete granja”, não há discriminação do que se refere a matérias primas, a produtos em elaboração e a produtos acabados, comprometendo a certeza e a liquidez do crédito.

Por essa razão, a glosa deve ser mantida.

3.1.5. Serviço de Representação Comercial – comissões sobre vendas

Outra glosa feita pela unidade de origem diz respeito à despesas com serviços de representação comercial.

A recorrente afirma que *“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”*.

Como visto, para que sejam considerados insumos nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os bens ou serviços devem, necessariamente, ser utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A comissões sobre venda foram especificamente mencionadas no voto do Ministro Mauro Campbel no REsp nº 1.246.317/MG, reproduzido em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, em que foram definidos os critérios aplicáveis na definição do conceito de insumo.

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. [...]

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

A. Despesas de Vendas Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

Dessa forma, correta a glosa de tais despesas da base de creditamento das contribuições.

3.1.6. Serviço de Transporte de Funcionários

Foram glosadas também despesas com serviços denominados “transporte de funcionários”, que englobam transporte de funcionários e transporte escolar. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 02/2014, a recorrente prestou esclarecimento afirmando que se trata de *“Transporte de funcionários que residem nas granjas até a cidade de Uberlândia (consultas médicas, outros)”*. Em sua peça recursal, por sua vez, afirma 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.

Afirmar também que *“Ambas as modalidades de frete são computadas no custo dos produtos e consideradas um serviço utilizado como insumo de produção”*, alegando que *“observa-se que em nenhum momento a Lei condiciona que o serviço deve ser consumido diretamente no processo produtivo”*.

Sem razão a recorrente.

Trata-se de despesas não intrinsecamente ligadas à atividade produtiva da recorrente e que, portanto, não podem ser objeto de apropriação de créditos a título de insumos.

É nesse sentido o parágrafo 133 do Parecer Normativo COSIT/RFB 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. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Também nesse sentido vem decidindo a 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho.

Acórdão 9303-016.044, de 08/10/2024, Rel. Conselheira Denise Madalena Green

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

[...]

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como o transporte de funcionários e os combustíveis e lubrificantes destinados para este fim (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134) (Acórdão nº 9303-014.846).

Dessa forma, não há reforma a fazer na decisão recorrida e a glosa desse item deve ser mantida.

3.1.7. Serviço de Convênio de Áreas de Saúde

Despesas com convênios de saúde também foram glosadas da base de creditamento da COFINS pela unidade de origem.

A recorrente, em sua defesa, limita-se a afirmar que *“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)”*.

Não tem razão a recorrente.

Trata-se de despesas não intrinsecamente ligadas à atividade produtiva da recorrente e que, portanto, não podem ser objeto de apropriação de créditos a título de insumos. É nesse sentido o entendimento da Câmara Superior deste Conselho:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE E IMPOSSIBILIDADE.

[...]

Quanto aos itens Informações de indicadores econômicos, assessoria econômico-financeira e contábil, Serviços de planos de saúde para funcionários e Serviços de compras de bens de uso e consumo, por serem meras despesas administrativas, não há que se falar em constituição de crédito das contribuições.

Também é nesse sentido o parágrafo 133 do Parecer Normativo COSIT/RFB 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. (sem

prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Assim, a glosa deve ser mantida.

3.1.8. Serviços de Propaganda e Publicidade

Houve também glosa de despesas com serviços de propaganda e publicidade da base de creditamento da COFINS. Trata-se de despesas com materiais promocionais, serviços de propaganda, participação em feiras etc.

Em relação a esses itens, afirma a recorrente que *“os serviços de propaganda e publicidade tem a finalidade de divulgar os produtos da Impugnante para geração de receita”, e pleiteia o crédito sobre tais despesas ao argumento de 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 Impugnante”*.

Mais uma vez, reafirma-se: somente dão direito a crédito, a título de insumo, as despesas intrinsecamente ligadas à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A própria recorrente afirma que as despesas com publicidade *“tem a finalidade de divulgar os produtos”,* portanto não intrinsecamente ligadas à atividade produtiva, não cabendo, portanto, apropriação de créditos a título de insumos.

Nesse sentido:

Acórdão 3101-003.934 – Julgamento em 16/10/2024

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

Vale dizer que as despesas com propaganda e publicidade também foram especificamente mencionadas no voto do Ministro Mauro Campbel no REsp nº 1.246.317/MG, reproduzido em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, em que foram definidos os critérios aplicáveis na definição do conceito de insumo.

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. [...]

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

A. Despesas de Vendas Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

Portanto, correta a decisão recorrida ao manter as glosas sobre as despesas com propaganda e publicidade.

3.1.9. Serviços de Telecomunicação

Foram também glosadas despesas sobre serviços de telecomunicação, compreendendo telefonia móvel e fixa e serviço de internet.

Afirma a recorrente que *“os serviços de telecomunicação são utilizados para comunicação entre as granjas e incubatórios”, alegando 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 Impugnante”*.

Sem razão à recorrente. Como visto, o enquadramento ao conceito de insumo para fins de crédito das contribuições não cumulativas deve ser balizado pelos critérios da essencialidade e relevância para a atividade produtiva, e não para qualquer atividade operacional da empresa. Os serviços de telecomunicações não estão intrinsecamente ligados à produção de ovos férteis e de pintos de um dia, atividade a que se dedica a recorrente, de maneira que não podem ser considerados insumos.

Nesse sentido:

Acórdão 9303-007.783 – Julgamento em 11/12/2018

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro e telefonia por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. (grifo nosso)

Assim, a glosa sobre tais despesas devem ser mantida.

3.1.10. Serviços de Desembaraço Aduaneiro

Foram glosadas despesas com serviços relativos ao desembaraço aduaneiro de importações. Em sua defesa, a recorrente argumenta 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”*.

Mais uma vez, trata-se de serviço não intrinsecamente ligadas à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que não gera, portanto, direito a crédito a título de insumo. Nesse sentido:

Acórdão 9303-014.842 – Julgamento em 13/03/2024

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

Assim, não há reforma a ser feita com relação à glosa de créditos relativos a despesas com serviços de desembaraço aduaneiro.

3.1.11. Serviços Gráficos de Material de Expediente

Também foram glosadas despesas relativas a serviços gráficos de material de expediente, como blocos de comunicação interna, notas de transporte de ovos, blocos de autorização de serviços e formulários e envelopes timbrados.

Em relação a esses itens, a recorrente afirma que *“os serviços gráficos se referem a confecção dos formulários de controle para apontamento da produção”*. O argumento da recorrente é, mais uma vez, 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 Impugnante”*.

Novamente, apenas bens e serviços intrinsecamente ligados à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda é que podem ser enquadrados como insumos para fins de apuração de crédito das contribuições não cumulativas. Não é o caso dos serviços gráficos com material de expediente, que se trata de despesas administrativas.

Dessa forma, a glosa deve ser mantida.

3.1.12. Depreciação de Bens Adquiridos a partir de maio de 2004

Além dos bens e serviços analisados acima, também foram glosados créditos tomados pela recorrente sobre encargos de depreciação de bens de seu ativo imobilizado com fundamento no art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003.

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;

Destaque-se que a previsão legal de desconto de crédito não se aplica a qualquer bem do ativo imobilizado, mas tão somente a máquinas, equipamentos e outros bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dito isso, passemos à análise das glosas sob discussão.

3.1.12.1. Imobilizado Técnico

Foram glosados créditos tomados sobre encargos de depreciação de bens classificados nas seguintes contas 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 - VEICULOS – ADMINISTRAÇÃO

Em sua defesa, a recorrente afirma que *“discorda do entendimento exarado pelo agente fiscalizador, por entender que o objetivo da Lei é de conceder o direito ao crédito para todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final”*. Além disso, alega que:

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.

Não tem razão à recorrente, o dispositivo legal é claro em vincular os bens objeto do creditamento à locação a terceiros, à produção de bens destinados à venda e à prestação de serviços. Nesse sentido

Acórdão 9303-015.937 – Julgamento em 11/09/2024

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

É possível a tomada de crédito de depreciação em relação às máquinas, equipamentos e outros bens que compõem o ativo imobilizado, nos termos do inciso VI, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quando comprovada a vinculação dos bens ao processo produtivo.

Dessa forma, não há reforma a ser feita na decisão recorrida, devendo ser mantidas as glosas.

3.1.12.2. Depreciação de Aves em Produção

Foram glosados encargos de depreciação calculados sobre o custo de formação de lote das aves em produção. Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, tais custos são compostos pelo valor da NF de compra, mão de obra, depreciação e rateio da área de apoio, em que:

- Valor da NF de compra: estão computados os gastos com aquisição de pintos de um dia para a formação das matrizes
- Mão de obra: estão computados os gastos com salários e encargos e outros gastos com pessoal ligados diretamente a formação das matrizes
- Depreciação: registra o valor da depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na formação das matrizes
- Rateio da área de apoio: registra basicamente o rateio dos gastos com mão de obra e depreciação

Constam do Termo de Verificação Fiscal os seguintes fundamentos para as glosas:

172. Conforme informado pelo contribuinte, na coluna “Valor da NF de Compra” estão computados os gastos com aquisição de pintos de um dia para a formação das matrizes. Tem-se que os pintos de um dia são produtos sujeitos à alíquota zero, nos termos da Lei nº 10.925/2004, art. 1º, X.

173. Verificamos anteriormente que a legislação prevê a admissibilidade de créditos calculados em relação a 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.

174. Contudo, o §13, combinado com os incisos I e II do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelece que não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, os gastos com

mão-de obra paga a pessoa física e também com aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

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

[...]

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

175. Considerando que na coluna “Valor da NF de Compra” estão computados gastos com aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, portanto, não sujeitos ao pagamento das contribuições para o PIS/COFINS, conclui-se que os valores computados nessa coluna não podem integrar o custo dos bens incorporados ao ativo imobilizado (lotes de aves), pela vedação legal expressa no §13, combinado com o inciso II do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

176. Do mesmo modo, considerando que na coluna “Mão de Obra” estão computados os gastos com salários e encargos e outros gastos com pessoal ligados diretamente a formação das matrizes, conclui-se que os valores computados nessa coluna não podem integrar o custo dos bens incorporados ao ativo imobilizado (lotes de aves), pela vedação legal expressa no §13, combinado com o inciso I do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

177. A coluna “Depreciação” registra o valor da depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na formação das matrizes. Ocorre que os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados na formação das matrizes já estão incluídos na depreciação do “IMOBILIZADO TÉCNICO”, itens 158 a 165 do presente relatório fiscal. Assim, para que evitar o aproveitamento em duplicidade, os gastos incluídos na coluna “Depreciação” não podem integrar o custo dos bens incorporados ao ativo imobilizado (lotes de aves).

178. Conforme informação complementar apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação 02/2014, a coluna “Rateio Áreas de Apoio”

registra basicamente o rateio dos gastos com mão de obra e depreciação, sendo que os demais materiais já são apropriados diretamente nos setores específicos. Ocorre que os gastos com mão de obra não podem integrar o custo dos bens incorporados ao ativo imobilizado (lotes de aves), pela vedação legal expressa no §13, combinado com o inciso I do §2º do art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Do mesmo modo do item anterior, os gastos com depreciação já estão incluídos na depreciação do “IMOBILIZADO TÉCNICO”, itens 158 a 165 do presente relatório fiscal, e consequentemente, para que evitar o aproveitamento em duplicidade, esses gastos não podem integrar o custo dos bens incorporados ao ativo imobilizado (lotes de aves).

A recorrente, por sua vez, limitou-se a afirmar em sua defesa que “*entende que em obediência ao princípio constitucional da não cumulatividade, todos os custos e despesas devem gerar crédito, caso contrário, a não cumulatividade não existe*”. Ou seja, não houve contestação dos fundamentos da autoridade fiscal, mas tão somente uma alegação de direito fundada em princípio constitucional.

Neste particular, oportuno destacar que não compete a este Colegiado a apreciação de ofensa a princípios constitucionais, a exemplo da não cumulatividade, com vistas a afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso implicaria apreciação da constitucionalidade da norma. Tal entendimento encontra-se na Súmula CARF no 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, a apreciação do fundamento da recorrente foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, que não dispõem de competência legal para examinar hipóteses de violação a preceitos constitucionais pelas normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário, de maneira que é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa.

Assim, voto por não conhecer do recurso quanto às alegações de violação a princípios constitucionais.

3.1.13. Das operações com suspensão – aplicação da Lei 10.925/2004

3.1.13.1. Da aplicação lei 10.925/2004 ao contribuinte como adquirente (milho em grãos e sorgo em grãos)

Foram também glosados créditos básicos tomados pela recorrente sobre as aquisições de milho em grãos (código NCM 1005.90.10) e de sorgo em grãos (código NCM 1007.00.90). Entendeu a autoridade fiscal que tais operações deveriam ter sido realizadas, obrigatoriamente, com a suspensão da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Em contrapartida, a recorrente teria direito a crédito presumido nessas aquisições, de maneira que foram incluídas na base de cálculo de créditos presumidos.

Em sua defesa, a recorrente alega que *“na época dos fatos, a suspensão disciplinada na Instrução Normativa - IN nº 660/2006 não era obrigatória, e, além de preencher todos os demais requisitos, o vendedor e comprador deveriam atender algumas obrigações acessórias”*. Argumenta que o vendedor não consignou nas notas fiscais a venda com suspensão, o que seria obrigatório, conforme art. 2º, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 660/2006. Além disso, não forneceu aos vendedores a declaração constante no Anexo I da IN SRF nº 660/2006.

Não tem razão a recorrente. Vejamos.

À época dos fatos, o inciso I, §1º do art. 8º e o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 dispunham o seguinte:

Art. 8º [...]

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

[...]

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

A referida suspensão foi disciplinada pela IN SRF nº 660/2006 nos seguintes termos:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

[...]

DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

- I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;
- II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e
- III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

- I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;
- II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

[...]

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

- I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;
- II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e
- III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

[...]

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

- I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]

f) no capítulo 23;

Como se depreende de sua leitura, as redações dos dispositivos foram elaboradas visando à obrigatoriedade da suspensão da incidência das contribuições não cumulativas (“A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa”, “Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)”). Nesse sentido:

Acórdão 9303-015.908 – Julgamento em 11/09/2024

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE. APURAÇÃO CRÉDITO PRESUMIDO

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei no 10.925/2004, na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF no 660/2006, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II, do art. 5º da mesma IN SRF no 660/2006.

Acórdão 9303-010.693 – Julgamento em 16/09/2020

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

O fato de a recorrente não ter cumprido com as obrigações acessórias previstas na legislação que determina a suspensão, em que pese possa lhe sujeitar a sanções, não afasta a incidência das normas que preveem o regime jurídico suspensivo.

Fixado o tratamento jurídico a ser aplicado e estando demonstrado nos autos que as aquisições de milho em grãos e sorgo em grão para a produção de ração preenchem os requisitos objetivos e subjetivos de suspensão da incidência das contribuições não cumulativas, não poderia a recorrente ter apurado créditos básicos em relação a essas operações.

Assim, as glosas devem ser mantidas.

3.1.13.2. Da aplicação lei 10.925/2004 ao contribuinte como vendedor (venda de ovos férteis e pintos de um dia)

A fiscalização também glosou créditos calculados sobre a aquisição de insumos utilizados na produção de ovos férteis e de pintos de um dia, por entender que a venda desses produtos deveria ter sido efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e com o estorno dos créditos relativos aos insumos correspondentes, e não com incidência de alíquota zero e aproveitamento dos créditos relativos aos insumos, como fez a recorrente.

Em seu recurso voluntário, a recorrente argumenta que a suspensão não era obrigatória, e que a conclusão da autoridade fiscal teria se dado com base na redação do art. 4º da IN SRF nº 660/2006 que só teria entrado em vigor em 14/12/2009, após o período de apuração do crédito aqui discutido. Alega também que, ainda que não fosse o caso de alíquota zero e sim de

suspensão obrigatória, a manutenção dos créditos estaria assegurada pela previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Mais uma vez, sem procedência a alegação da recorrente. Vejamos.

Revisitemos o art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que dispõe que:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O caput do referido art. 8º abarca “mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, [...], destinadas à alimentação humana ou animal”, em que estão incluídas, por exemplo, carnes e miudezas comestíveis de galos e galinhas. Por sua vez, o inciso III do §1º do mesmo art. 8º se refere à pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

Nesse contexto, a fiscalização constatou que a recorrente exerce atividade agropecuária, o que não foi contestado. A recorrente tampouco rechaçou a afirmação de que os ovos férteis e os pintos de um dia que comercializa são insumos para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana, como carnes e miudezas comestíveis de galos e galinhas, abarcados pelo caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

A alegação de que a recorrente teria a faculdade de efetuar as vendas das mercadorias sob discussão com alíquota zero em vez de aplicar a suspensão também não procede. A redação do §3º do art. 3º da IN SRF nº 660/2006 é clara de que, nessa situação, prevalece a suspensão:

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

[...]

§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º **prevalecerá o regime de suspensão**, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

Assim, acertou a fiscalização ao considerar que a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS era obrigatória nas vendas de ovos férteis e de pintos de um dia realizadas pela recorrente.

É nesse sentido o entendimento da Câmara Superior deste Conselho.

Acórdão 9303-010.693 – Julgamento em 16/09/2020

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

Acórdão 9303-010.474 – Julgamento em 18/06/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

[...]

PIS. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

Visto que a suspensão das contribuições na comercialização das mercadorias sob análise era mandatória, resta-nos verificar se havia ou não direito a crédito em relação aos insumos correspondentes. Entendo que não é o caso em virtude da disposição expressa do inciso II do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Art. 8º [...]

[...]

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

[...]

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

No mesmo sentido dispõe o art. 3º, §2º, da IN SRF nº 660/2006.

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

[...]

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

O argumento da recorrente de que mesmo que as vendas devessem ter sido feitas com suspensão, e não com alíquota zero, a manutenção dos créditos estaria assegurada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 também não merece prosperar. Isso porque o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 é norma geral sobre a manutenção de crédito, pelo vendedor, em vendas efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Já a norma do inciso II do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é norma especial, pois disciplina hipótese mais específica, tratando da impossibilidade de manutenção de créditos nos casos de suspensão em vendas de determinados produtos (*entre outros, de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925*) realizadas por determinadas pessoas jurídicas (*pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária*) a pessoas jurídicas que preencham critérios específicos (*pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3 [...], destinadas à alimentação humana ou animal, e tributada com base no lucro real*), ou seja, trata-se de norma que contém todos os elementos da norma geral, mas também elementos objetivos e subjetivos específicos.

Nesse sentido:

Acórdão 3202-000.497 – Julgamento em 22/05/2012

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITOS

Período de Apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIAS. VENDA DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO. DIREITO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

No regime da não-cumulatividade, não há fundamento legal para que cooperativas de produção agropecuária, que efetuem vendas de produtos com suspensão da contribuição, possam apurar créditos, sejam eles básicos ou presumidos, porquanto o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que prevê a manutenção de créditos decorrentes de custos, despesas e encargos incorridos na atividade de empresas sujeitas ao PIS, vinculados a vendas efetuadas com suspensão, não revogou o art. 8º, §§ e incisos, da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que trata de matérias distintas (*“lex posterior generalis non derogat priori specialis”*)

Assim sendo, no caso dos autos, pelo princípio da especialidade, a norma aplicável ao caso é a do inciso II do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Dessa forma, não há reparo a fazer na decisão recorrida, devendo ser mantidas as glosas nessa matéria.

3.2. Diferença entre os valores do PER e os valores das planilhas de apuração do contribuinte, que motivaram glosas por falta de comprovação

Em relação a esse tópico, foram glosados créditos não comprovados pela recorrente. Conforme Termo de Verificação Fiscal:

233. Cumpre informar que, em alguns trimestres, os saldos de créditos de PIS/COFINS passíveis de ressarcimento, constantes das planilhas de apuração enviadas pelo contribuinte são inferiores aos saldos constantes dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento.

234. Portanto, essas diferenças foram glosadas por falta de comprovação do direito creditório, conforme detalhado no “Demonstrativo das Glosas por Falta de Comprovação”.

Em que pese ter mencionado tal tópico em sua Manifestação de Inconformidade e em seu Recurso Voluntário, não houve contestação específica dessa matéria. Trata-se, portanto, de matéria incontroversa, cujas glosas estão mantidas.

3.3. Correção monetária

A recorrente pleiteia a correção monetária de seu direito creditório pela taxa SELIC a partir da data em que o crédito se originou até a data da efetiva compensação ou ressarcimento em dinheiro. Afirma que *“todos os créditos da Impugnante devem ser atualizados, sejam aqueles objeto de compensação efetivada pela própria Impugnante, sejam aqueles compensados de ofício, bem assim aqueles ressarcidos em espécie”*.

Nesse ponto, entendo que lhe assiste parcial razão. Vejamos.

No julgamento do Recurso Especial (Recurso Repetitivo) nº 1.035.847/RS, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que a oposição constante de ato estatal impedindo a utilização do direito de crédito descaracteriza o referido crédito como escritural, exsurto legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. A decisão foi assim ementada:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

[...]

Em que pese o caso julgado pelo STJ tratasse de IPI, tal entendimento aplica-se às contribuições não cumulativas. Por sua vez, no que diz respeito ao termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural de tributos sujeitos ao regime não cumulativo, o STJ firmou, no Tema Repetitivo 1003, a tese de que esse se dá após o escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo:

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 (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

A PER/DCOMP em que constam os créditos objeto desta discussão foi transmitida pela recorrente em 14/08/2013, o despacho decisório a ela relativo data de 04/08/2016, quase três anos depois. Por sua vez, o julgamento da Manifestação de Inconformidade se deu em 27/11/2020, passados mais quase sete anos do pedido administrativo. Apenas para se dar ciência da decisão foram mais de dois anos, o que ocorreu em 06/03/2023. O Recurso Voluntário em face do Acórdão foi interposto em 03/04/2023. No total, passaram-se mais de onze anos do pedido administrativo.

No entanto, entendo que a correção não se aplica à parcela do crédito utilizado pela recorrente em compensações que foram homologadas no despacho decisório.

Assim, voto por dar parcial provimento nesse ponto, exclusivamente para que a parcela do crédito que foi indeferida no despacho decisório e que posteriormente foi reconhecida nestes autos seja corrigida pela taxa SELIC a partir do 361º dia posterior à data da transmissão do pedido de ressarcimento.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto por:

- i. Conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo na parte em que aduz como fundamento de defesa violação a princípio constitucional;
- ii. Indeferir o pedido de perícia formulado pela recorrente; e

- iii. No mérito, dar parcial provimento ao recurso, exclusivamente para que a parcela do crédito que foi indeferida no despacho decisório e que posteriormente foi reconhecida nestes autos seja corrigida pela taxa SELIC a partir do 361º dia posterior à data da transmissão do pedido de ressarcimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha