



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10935.900472/2013-08
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-003.479 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Assunto CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Recorrente GLOBOAVES SAO PAULO AGROAVICOLA LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 3402-003.474, de 23 de novembro de 2022, prolatada no julgamento do processo 10935.900447/2013-16, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, João José Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

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 na resolução paradigma.

Versa o presente litígio sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de Cofins - mercado interno não tributado apurados no 3º trimestre de 2009, solicitado no valor de R\$ 394.289,31.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo abaixo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra o deferimento parcial do crédito informado no Pedido de Ressarcimento (PER) de nº

41114.20117.020811.1.1.11-6360, relativo a créditos de Cofins - mercado interno não tributado apurados no 3º trimestre de 2009, solicitado no valor de R\$ 394.289,31. Consoante Despacho Decisório de nº 40/2014, razão pela qual as compensações vinculadas foram parcialmente homologadas, não restando nenhum saldo credor a ser ressarcido.

Segundo o relato fiscal, o procedimento de auditoria teve como escopo analisar créditos de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos solicitados em diversos pedidos de ressarcimento, relativos aos anos de 2009 e 2010. Os resultados da análise fiscal estão demonstrados em planilhas de cálculo acostadas ao processo administrativo nº 10935.720230/2014-13, aberto para recepcionar todos os documentos e demonstrativos entregues pela contribuinte.

Explica a autoridade a quo que a empresa tem como objeto social a produção, criação, comercialização, distribuição e exportação de matrizes de corte e postura, ovos férteis e pintos de um dia de corte e postura e frangos de corte para abate. Relata que os ovos são fertilizados e vendidos ou submetidos à incubação, procedimento que culmina na produção dos chamados “pintainhos” (pintos de 1 dia). Afirma que, por isso, a empresa exerce atividade rural (avicultura), conforme definição do inciso IV do art. 2º da Lei nº 8.023/1990. Narra que a empresa também exerce a atividade de produção de ração utilizada na alimentação das matrizes, sendo que pequena parcela é vendida a terceiros.

Informa que a contribuinte formulou consulta à RFB acerca do tratamento tributário no caso de venda do produto “pintos de 1 dia”, tendo a administração tributária firmado entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 15, de 14/01/2010, da Disit/SRRF09, de que a incidência do PIS/Pasep e da Cofins em tais operações ocorrem com a suspensão das contribuições e devem ser estornados os correspondentes créditos da não cumulatividade, de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 e Instrução Normativa SRF nº 660/2006.

Esclarece que a interessada, ao se insurgir contra a decisão da citada Solução de Consulta, impetrou Mandado de Segurança que decidiu afastar o entendimento administrativo, declarando o direito da autora realizar as vendas de “pintos de 1 dia” com alíquota zero, nos termos do inciso X do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, provimento que foi mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Diz que também foi concedida liminar determinando que não fossem realizadas cobranças e/ou lançamentos com base no entendimento manifestado na citada solução de consulta.

Disserta, na sequência, sobre o conceito de insumos dado pela Instrução Normativa nº 404, de 2004, explica como foi realizado o procedimento fiscal e informa que constatou que muitas operações informadas pela contribuinte como geradoras de créditos não se enquadravam no conceito de insumos ou não atendiam aos demais requisitos exigidos pela legislação de regência. Diz que, em consequência, foram glosados diversos tipos de créditos, glosas demonstradas em diversos relatórios anexados aos autos do processo dossiê (PAF nº 10935.720230/2014-13).

Relativamente aos créditos calculados sobre **“depreciação - máquinas, equipamentos e construções”**, aduz que eles se referem à depreciação de veículos em geral e de aeronave, procedimento em desconformidade com o disposto no inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, haja vista que não foram adquiridos para locação a terceiros ou para serem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Diz que, além disso, verificou a apropriação, no ano-calendário de 2010, de montantes referentes a ajustes de valores contábeis e de operações sem indicação dos bens depreciados, situação que veda a apropriação dos créditos por inexistência de fundamento legal.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

No que diz respeito aos créditos apurados sobre **“depreciação - aves poedeiras”**, explica que o artigo 310 do Decreto nº 3.000, de 1999, dispõe que a taxa anual de depreciação dos bens do imobilizado deve ser fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem. Narra que a Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens classificados no grupo 01.05 (galinhas e galos) em dois anos, com taxa de 50% ao ano, prazo contado a partir da sua entrada em produção.

Relata que a contribuinte apresentou estudo técnico, demonstrando que suas aves poedeiras iniciam o ciclo produtivo a partir da 22ª semana de vida, mantendo-se nessa condição até a 65ª semana de vida, de modo que os encargos de depreciação deve ser apropriados pelo período de dez meses, contados a partir do 7º mês de imobilização dos gastos.

Informa que, como os custos de produção das aves poedeiras devem ser classificados no ativo imobilizado até o momento em que se inicia o ciclo produtivo e que os bens/serviços aplicados para sua produção são os mesmos no decorrer da vida dos animais (recria e postura), a imputação de valores entre o ativo imobilizado e os custos gerais da atividade foi realizado em conformidade com o rateio informado pela contribuinte, chegando à seguinte conclusão:

45. Assim, conforme demonstrativos de folhas 984 e 1519, para a apuração dos valores a serem imobilizados e os encargos de depreciação respectivos foram aplicados inicialmente os percentuais de rateio (ativo imobilizado) sobre os montantes de compras de bens e serviços utilizados como insumos, passíveis de apuração de crédito. Do resultado desta operação, os montantes a serem ativados foram excluídos da base de cálculo dos créditos básicos, sendo os encargos de depreciação adicionados à base de cálculo em 10 (dez) meses, prazo este contado a partir do 7º (sétimo) mês de sua ativação (vide item 43).

46. Como exemplo, cito os gastos ativados no mês de julho/2008 no montante de R\$ 975.364,11 (novecentos e setenta e cinco mil, trezentos e sessenta e quatro reais e onze centavos), cuja apropriação da depreciação mensal de R\$ 97.536,41 (noventa e sete mil, quinhentos e trinta e seis reais e quarenta e um centavos) foi iniciada no mês de janeiro/2009 e findou no mês de outubro/2009 (prazo de 10 meses) - vide folha 984.

Informa, no tópico **“operação indevida”**, que constatou a apropriação indevida de créditos sobre a operação indicada no quadro abaixo, haja vista que a mesma foi objeto de estorno:

Data	Nota Fiscal	CFOP	Produto	Fornecedor	Base Crédito - R\$
28/02/2009	116	2101	Farelo de Soja	84.874.726/0002-78	25.331.259,19

Esclarece que, tendo em vista que o insumo adquirido é utilizado em todas as fases do ciclo de vida das aves poedeiras (imobilização e produção), os cálculos efetuados no mês de fevereiro/2009 para apuração dos montantes a serem imobilizados e depreciados em cada mês, nos termos dos itens 45 e 46 acima copiados, foram alterados, a fim de corrigir a divergência apontada.

Explica, no tópico **“base de cálculo do crédito básico”**, que como os créditos vinculados às vendas de “pintos de 1 dia” encontram-se pendentes de decisão judicial, eles foram apurados de duas formas: i) considerando a venda de “pintos de 1 dia” como operação tributada à alíquota zero (tratamento judicial); e ii) estornando os créditos vinculados às vendas de “pintos de 1 dia” para empresas produtoras das carnes relacionadas na posição 02.07 da NCM - carnes de aves (tratamento administrativo). Explica que a diferença entre ambos os cálculos está no estorno dos

custos relativos às vendas de “pintos de 1 dia”, mantendo-se sem alteração os demais valores.

Relativamente ao “**crédito presumido da agroindústria**”, esclarece que esse foi apurado pela contribuinte sobre a totalidade das aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no país com suspensão da exigibilidade do PIS/Cofins e de pessoas físicas dos produtos “milho em grãos” e “sorgo”, com a dedução de vendas dos mesmos, os quais são utilizados na preparação das rações a serem fornecidas às aves de postura para a produção de ovos e, em pequeno volume, vendidas a terceiros.

Relata que, como apenas uma parte das rações produzidas é vendida e que a maior parcela é consumida em estabelecimentos próprios para a produção de ovos, e considerando que é vedado às pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária o aproveitamento de crédito presumido da agroindústria, o benefício foi apurado proporcionalmente aos montantes das rações vendidas a terceiros.

Ressalta que a exclusão dos montantes referentes à venda de ovos e pintos de 1 dia não colide com as disposições exaradas nas decisões judiciais vinculadas, que reconheceram o direito da empresa vender o segundo produto com alíquota zero das contribuições, mas não decidiram acerca da atividade desenvolvida pela empresa, se rural ou agroindústria. Narra que a decisão proferida pelo TRF indica que a atividade desenvolvida pela empresa não se amolda ao conceito jurídico de agroindústria.

Conclui que, uma vez que as mercadorias produzidas são os “ovos férteis” e que as rações fabricadas são utilizadas, na maior parte, para alimentar as aves poedeiras, a base de cálculo do crédito presumido deve ser apurada sobre o valor de compra dos insumos, excluindo-se o valor dos produtos revendidos, bem como adicionando-se o valor dos fretes sobre as compras dos insumos. Diz que nos cálculos foi aplicada a proporção de venda para terceiros das rações produzidas. Informa que estão acostados aos autos do processo os demonstrativos de cálculo do crédito presumido.

Descreve que acostou aos autos diversos demonstrativos, nos quais fez a apuração detalhada dos créditos, débitos e saldos remanescentes de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos dos anos de 2009 e 2010.

Informa, ainda, que o crédito passível de ressarcimento é o montante calculado em conformidade com o entendimento administrativo; que a diferença de crédito apurada entre a decisão judicial e o entendimento administrativo (até o limite do pedido) foi reconhecida e o seu aproveitamento suspenso e que a homologação das compensações ocorreu até o montante dos créditos apurados segundo o entendimento administrativo.

Cientificada em 07/03/2014, a contribuinte apresentou, em 08/04/2014, Manifestação de Inconformidade, a seguir sintetizada.

No tópico “**Dos Fatos e Fundamentos**”, explica que apresentou à fiscalização Memorial Descritivo de Processo Produtivo, no qual descreve que sua atividade principal é a produção de pintos de um dia (NCM 0105.90.00) e suas atividades são reguladas pelo Ministério da Agricultura, sendo que todas as unidades de produção devem seguir as suas normas, dentre as quais se destaca o Programa Nacional de Sanidade Avícola.

No tópico “**Dos Insumos do Setor Avícola**”, aduz que os insumos utilizados na atividade avícola devem ser considerados em sentido amplo, pois os procedimentos realizados em sua atividade fabril são feitos em função das exigências do Ministério da Agricultura. Entende ser desnecessário o contato direto com o produto para enquadrá-lo como insumo, devendo-se apenas avaliar a essencialidade do bem ou

serviço no processo produtivo. Afirma que o CARF tem se posicionado nesse sentido. Traz aos autos decisões do CARF sobre o conceito de insumos.

Argumenta que, em virtude das especificidades das atividades desenvolvidas, as exigências de cuidados sanitários acabam gerando custos operacionais, os quais, muito embora não tenham contato direto com o produto, são essenciais para o desenvolvimento das atividades avícolas, em vista do controle sanitário imposto, como o Programa Nacional de Sanidade Avícola.

Ressalta que os créditos sobre gastos com uniformes e fardamentos, laboratórios, combustíveis, óleos lubrificantes, manutenção frota própria, manutenção, uso e consumo, serviços em veículos, serviços gerais e serviços diversos foram calculados em virtude das exigências normativas aplicáveis às atividades da empresa.

Aduz que os uniformes e fardamentos são exigidos como precaução para a questão sanitária de seus estabelecimentos, no mesmo sentido do que já decidiu o CARF.

Assevera que as despesas de laboratórios existem na atividade avícola, em função do acompanhamento do plantel de aves, com vistas ao seu desenvolvimento sem a ocorrência de doenças, o que torna os bens e serviços utilizados nos laboratórios insumos de sua atividade produtiva.

Alega que os veículos, combustíveis, lubrificantes, etc, são utilizados, de forma exclusiva, na atividade econômica que desenvolve, em vista do controle sanitário. Informa que os veículos são utilizados para transportar cargas da empresa, que não podem deslocar-se indiscriminadamente entre estabelecimentos e/ou unidades de produção e, tampouco, com empresas que explorem a mesma atividade econômica, com vistas a não colocar em risco o controle sanitário da atividade avícola.

Narra que os combustíveis e lubrificantes também são utilizados para a manutenção de geradores de energia, utilizados em caso de falta de energia e em horários de alta demanda.

Relata que as peças de reposição de máquinas e equipamentos, bem como os serviços de manutenções realizados em bens do ativo imobilizado, devem ser considerados insumos, nos termos da Solução de Consulta nº 81, de 17 de fevereiro de 2011.

Aduz, em relação as fretes sobre compra de grãos, que a sua utilização como crédito presumido não atende as especificidades da empresa, uma vez que a maior parte dos grãos é utilizada na produção de ração destinada ao consumo próprio. Diz não haver previsão legal para considerar os fretes apenas como crédito presumido, devendo ser considerados como insumos da atividade avícola.

Argumenta que, na relação de glosas de bens comprados com alíquota zero, existe a menção a diversos produtos químicos, mas que há vários itens que se referem a serviços de transportes (fretes) e serviços de incubação, que são insumos de seu processo produtivo. Reclama que toda a glosa está relacionada a produtos químicos, mas que os demais produtos cujos créditos foram desconsiderados propiciam o crédito pretendido.

No que se refere especificamente aos produtos químicos, assevera que a tributação desses bens é feita de forma monofásica, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000. Argumenta que os produtos químicos mencionados pelo Auditor-Fiscal que não geram direito aos créditos com base no inciso I do artigo 1º do Decreto nº 6.426/2008, não foram relacionados pela empresa nos relatórios de créditos. Ressalta

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

que adquire alguns produtos constante do referido Decreto, mas que nenhum deles foi relacionado como geradores de crédito.

Quanto ao crédito presumido dos insumos (milho e sorgo) utilizados na fabricação da ração, alega que é equivocado o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de desconsiderar o crédito sobre o volume da ração comercializado com terceiros. Entende que o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, prevê o benefício do crédito presumido sem qualquer vinculação a eventual comercialização da ração, de modo que para ter direito ao crédito basta produzi-la.

Em relação às glosas de créditos apurados sobre encargos de depreciação do imobilizado, requer a revisão das glosas, haja vista que estão expressamente previstos nos incisos VI e VII do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade

A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 proferiu o v. Acórdão nº 109-003.249, pelo qual julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada, reconhecendo-se o direito creditório adicional de R\$ 164.094,54 de Cofins - mercado interno não tributado, relativamente ao 3º trimestre de 2009, homologando-se as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido, conforme Ementa abaixo:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

UNIFORMES E FARDAMENTOS. GASTOS COM LABORATÓRIOS. COMBUSTÍVEIS E ÓLEOS LUBRIFICANTES. GASTOS COM MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA. INSUMOS.

Na tese acordada pelo STJ, o conceito de insumos abrange os bens e serviços que compõem o processo de produção dos bens destinados à venda, tanto os que são essenciais a tais atividades, quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal, razão pela qual os bens e serviços indicados, por serem utilizados na atividade empresarial da contribuinte, ainda que indiretamente, geram o crédito de PIS/Pasep e de Cofins.

EPI. INSUMOS.

Consideram-se insumos os bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS.

Podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FRETES SOBRE COMPRAS.

O valor do frete pago na aquisição de mercadorias quando contratado de pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens pode gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que ele integra o custo de aquisição das mesmas, de modo que se os bens adquiridos gerarem o direito ao crédito presumido, os dispêndios com os respectivos fretes somente podem gerar o mesmo tipo de crédito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via eletrônica, apresentando o Recurso Voluntário com os seguintes pedidos:

Ante todo o exposto, requer se dignem Vossas Senhorias em RECEBER e CONHECER presente Recurso, dando-lhe TOTAL PROVIMENTO, para o fim de:

a) Considerando que houve o trânsito em julgado do Mandado de Segurança de nº 5002443-69.2010.404.7005, em 11 de fevereiro de 2021, requer-se que sejam reconhecidos administrativamente os créditos com base na referida decisão judicial, determinando-se o ressarcimento dos créditos de acordo os valores constantes do "tratamento judicial" acima, bem como com os valores das glosas revertidas por ocasião do julgamento proferido pela DRJ e pelo presente Recurso, nos termos do item 4.2.

b) **REFORMAR** o r. acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Federal do Brasil em Cascavel/PR, a fim de **RECONHECER** o direito creditório da Recorrente ao ressarcimento integral dos créditos de **COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno, no valor de R\$ 394.289,31, referente ao 3º Trimestre de 2009, transmitindo pelo PER nº 41114.20117.020811.1.1.11-6360**, tendo em vista que todas as glosas representam aquisição de insumos e/ou operações vinculadas ao processo industrial da Recorrente, cuja natureza geram direito aos créditos;

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Conforme relatório, versa este litígio sobre o Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS/Pasep – exportação, apurados no 4º trimestre de 2009, solicitado no valor de R\$ 117.162,56.

O crédito pleiteado foi deferido pela DRF de origem no valor de R\$ 59.374,20, conforme conclusão do Despacho Decisório, abaixo reproduzida:

“.... o reconhecimento dos créditos e a compensação de débitos será realizada da seguinte forma: a) o crédito passível de ressarcimento a ser reconhecido e aproveitado imediatamente será o montante calculado em conformidade com o entendimento administrativo da matéria; b) a diferença de crédito apurada entre a decisão judicial e o entendimento administrativo será reconhecida e o seu aproveitamento suspenso; c) homologação das compensações de débitos até o montante dos créditos apurados segundo o entendimento administrativo; d) não homologação das compensações de débitos e suspensão da cobrança dos mesmos no caso da diferença de créditos apurada segundo a decisão judicial e o entendimento administrativo; e e) não homologação das compensações de débitos quando os créditos apurados segundo a decisão judicial forem inferiores ao pleiteado pela empresa.”

Cumpra observar que a DRF de origem analisou o conceito de insumos para fins de apropriação dos créditos das contribuições de PIS e COFINS não cumulativos, o que fez com base nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS), conforme Relatório Fiscal de e-fls. 14 a 30, as quais restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Todavia, o C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Egrégio Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

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

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

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

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

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

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

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

A DRJ de origem analisou a peça de manifestação de inconformidade, conceituando os insumos com a alteração introduzida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Observou o i. Julgador de primeira instância que o STJ deu uma interpretação intermediária acerca da definição de insumo e, *“se por um lado, afastou o critério mais restritivo adotado pelas ditas instruções normativas, por outro, repeliu que fosse adotado critério demasiado elástico, como por exemplo os conceitos de custos e despesas operacionais utilizados na legislação do Imposto de Renda, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições.”*

Salientou, ainda, que *“... não são todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial precípua da contribuinte direta ou indiretamente que podem vir a ser considerados insumos.”*

Constata-se que, diante da alteração de entendimento sobre o conceito de insumos, invocando os princípios do formalismo moderado do processo administrativo e da verdade material, o ilustre Julgador *a quo* procedeu a análise das glosas efetuadas pela DRF.

Todavia, a análise de tais insumos ocorreu sem ter sido oportunizado à Contribuinte a produção de provas para comprovação dos critérios de relevância e essencialidade.

Assim considerou a DRJ de origem:

A contribuinte deve estar ciente de que, em pedidos de ressarcimento, o ônus da prova lhe pertence. A comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca. A mera alegação da existência de um direito creditório não tem o condão de transformar um direito ilíquido e incerto em crédito líquido e certo. De maneira geral, de acordo com o artigo 373 do Código de Processo Civil (Lei

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

nº 13.105/2015), o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito. Cite-se ainda o artigo 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, o qual permite à RFB condicionar o exame do direito creditório à apresentação de documentação comprobatória por parte dos sujeitos passivos. Sobre o tema da prova, importante observar, ainda, o que dispõe o Decreto nº 70.235/1972.

Esclareço que esta Relatora não afasta a necessária aplicação da regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que realmente cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Todavia, diante da alteração dos critérios adotados no Despacho Decisório pela DRF, deveria ter sido oportunizado à Contribuinte trazer aos autos a comprovação na forma adotada após julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

É importante atentar ao Princípio da Verdade Material, pelo qual a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, devendo prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

O Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)¹ assim preleciona:

O processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

Observe igualmente a necessária atenção aos Princípios da Finalidade e Razoabilidade na busca pela verdade material.

Assim fundamentou o ilustre Doutrinador FAGUNDES (1950. P. 88)²:

O ato administrativo inclui cinco elementos básicos: competência, motivo, objeto, finalidade e forma. Ao praticar ato administrativo vinculado está a autoridade vinculada à lei em relação a todos elementos do ato.

A autoridade administrativa, no entanto, quando pratica ato discricionário escolhe o motivo e o objeto do ato administrativo. Este referente ao conteúdo do ato e aquele relativo a razões de oportunidade e conveniência, caracterizando assim o chamado mérito administrativo.

No mesmo sentido, destaco a lição de Leandro Paulsen³:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

Entendo ainda que, justamente em razão do Princípio do Formalismo Moderado, os ritos e formas do processo administrativo acarretam interpretação flexível e razoável, desde que sejam passíveis de propiciar o necessário grau de certeza e segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

O formalismo moderado é homenageado pela Lei nº 9.784/1999⁴, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e,

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

² FAGUNDES, Seabra. "O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário". 2ª edição, J Konfino, Rio, 1950, página 88 e segs.

³ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

sopesado com os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, atua em favor do administrado, flexibilizando exigências formais excessivas para que prevaleça a verdade material, acima já destacada.

E, no mesmo sentido, tratou o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72. Vejamos:

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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Destaco, ainda, que com a peça de Recurso Voluntário, foram apresentados os seguintes documentos:

- ✓ **PROGRAMA DE AUTOCONTROLE 22: DESCRIÇÃO E CONTROLE DO PROCESSO;**
- ✓ **DESCRIÇÃO DE PROCESSO INCUBATÓRIO DA UNIDADE DE CASACAVEL;**
- ✓ **MEMORIAL DESCRITIVO DAS MEDIDAS HIGIENICO SANITÁRIAS, DE BIOSEGURANÇA E DE PROCESSO TECNOLÓGICOS APLICADOS NA FÁBRICA DE RAÇÕES EM CASCAVEL – PR;**
- ✓ **ACÓRDÃO ROFERIDO PELO TRF DA 4ª REGIÃO, EM REEXAME NECESSÁRIO NO MANDADO DE SEGURANÇA PROCESSADO SOB O Nº 5002443-69.2010.404.7005, IMPETRADO PELA RECORRETE PARA QUE SEJA DECLARADO O DIREITO A REALIZAR A VENDA DE “PINTOS DE 1 DIA” CLASSIFICADOS NO CÓDIGO 0105.11 DA NCM COM ALÍQUOTA ZERO, NOS TERMOS DO ARTIGO 1º, INCISO X, DA LEI Nº 10.925/2004.**

Tendo em vista o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, resultando na Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, acima já mencionados e, ainda, nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF, antes de proceder ao julgamento deste litígio, entendo pela necessidade de conversão do julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade de Origem analise os itens indicados pela Recorrente como insumos ao processo produtivo, bem como sobre os documentos trazidos aos autos com a peça recursal, apurando a relevância e essencialidade das despesas que originaram o direito creditório em controvérsia neste litígio.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do**

⁴ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.479 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.900472/2013-08

juízo em diligência, para que a Unidade Preparatória tome as seguintes providências:

- a) Analisar os documentos anexados com a peça de Recurso Voluntário e, se necessário, intimar a Recorrente para demonstrar, de forma complementar e detalhada, a comprovação acerca do enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no Voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.
- b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR;
- d) Recalcular as apurações e resultado da diligência;
- e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

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 na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator