



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13053.000060/2010-39
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.729 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÃO DE INDUMENTÁRIA, ANÁLISE LABORATORIAL DE PRODUTOS, LIMPEZA OPERACIONAL DE FRIGORÍFICO E GESTÃO ENERGÉTICA DE MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, *in caso*, capaz de gerar crédito de PIS E COFINS referente a despesas incorridas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas com serviços de transporte de funcionários e de construção civil por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3201-001.977, de 25/01/2016, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não sendo permitido o ressarcimento de seu saldo credor.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE INTERNACIONAL. TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO REPRESENTADO POR AGENTE MARÍTIMO SEDIADO NO PAÍS. DIREITO DE CRÉDITO.

Sujeito passivo que contrata frete internacional junto a transportador marítimo domiciliado fora do País, embora representado por agente marítimo estabelecido no Brasil. Agente marítimo que atua na condição de mandatário profissional do armador. Direito de crédito inexistente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências ou perícias somente são deferidos quando necessários à formação de convicção por parte do julgador. A realização de diligências ou perícias é totalmente desnecessária quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, ainda,

quando constatado que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

É ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação dos créditos apropriados para desconto da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime da não cumulatividade.

(...)

Da conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para conceder os créditos pretendidos pela recorrente em relação a despesas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção, mantendo a decisão recorrida em relação aos demais créditos glosados.

Ao Recurso Especial da PGFN, em Exame de Admissibilidade (fls.641 a 643), foi dado seguimento a seguintes matérias: *direito de crédito das contribuições não cumulativas sobre custos com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção.*

No Recurso Especial da Contribuinte, do juízo de admissibilidade em Agravo (fls. 941 a 944), foi dado seguimento às seguintes divergências (todas relativas à apropriação de créditos): *despesas com serviços de transporte de funcionários e de construção civil, que envolve a conceituação de insumos.*

Ambos Recorrentes apresentaram Contrarrazões.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto

Conselheiro Demes Brito, Relator.

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como das formalidades regimentais e demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

DECIDO.

No mérito, como o Recurso atinge seis matérias sob discussão (conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS), consigno logo que, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no

mesmo estado em que foi comprado, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça- STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

(...)

"São 'insumos', para efeitos do art. 3º., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".

(...)

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo

Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente à ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Senão Vejamos:

"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".

Dessa forma, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se tenha equilíbrio legal, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Eis que, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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. 2 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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

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;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Destarte, o conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS.

Analisemos agora, o insumo por insumo, o que nos foi trazido à apreciação:

Recurso da Fazenda Nacional

(i) despesas com locação de indumentária

De uma análise detida junto aos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social as seguintes atividades:

- a) o desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes;*
- b) A industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais que convier, inclusive subprodutos e respectivo comércio, por atacado e a varejo;*
- c) A fabricação e comercialização de rações e concentrados para consumo animal;*
- d) A industrialização e comercialização de cereais de qualquer espécie;*
- e) A exploração de atividade agropecuária;*
- f) A importação e exportação para uso próprio ou para comércio, dos produtos e subprodutos elencados nas alíneas "a" a "d" supra;*
- g) Transporte terrestre de carga de seus produtos e .de terceiros;*
- h) Representação mercantil, e outros empreendimentos correlatos aos objetivos sociais;*
- i) A exploração de depósito portuário em área específica de porto marítimo com a finalidade de viabilizar a estocagem e embarque de mercadorias e ou produtos próprios frigorificados, para exportação.*

Destarte, o conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional, em não reconhecer o direito da Contribuinte de ressarcir créditos da COFINS não cumulativa referente aos dispêndios relacionados à locação de "indumentárias", não lhe assiste razão.

Como visto, a Contribuinte exerce atividade relacionada ao "desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes", de modo que, a indumentária torna-se de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes, sendo insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS e da COFINS.

Ademais, o uso de indumentária para atividade desenvolvida pela Contribuinte, é essencial e pertinente para a execução da atividade fim, sendo que, para a concessão da indumentária aos empregados, a Contribuinte deve observar as exigências contidas na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – IN 1/94, da Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho.

Neste diapasão, esta E. Câmara Superior já se manifestou sobre a matéria. Senão Vejamos:

(...)

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º

LEI 10.833/03

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

(Acórdão nº 9303003.195- – 3ª Turma/CSRF, Sessão de 26 de novembro de 2014, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

(ii) **despesas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico e gestão energética do maquinário da produção**

Com efeito, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial à atividade empresarial.

De uma análise detida junto ao processo produtivo da Contribuinte, verifico que os dispêndios relacionados: *análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico e gestão energética do maquinário da produção*, é essenciais e pertinentes para atividade exercida pela Contribuinte. Senão vejamos;

(ii) *a análise laboratorial é indispensável, por destinar-se à realização de pesquisa, isolamento e sorotipificação de salmonela, também exigidas pelo Poder Público;*

(iii) *a limpeza também é indispensável, por tratar-se de limpeza operacional do frigorífico, que deve ser mantido higienizado de forma a atender às exigências do Ministério da Agricultura;*

(v) a gestão energética é utilizada para manutenção e operação das máquinas de geração frio, de ar comprimido e de energia elétrica, através da qual se busca otimizar a utilização da energia elétrica empregada na produção e na fabricação dos alimentos.

Recurso da Contribuinte

(i) despesas com serviços de transporte de funcionários e construção civil

Sem embargo, analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

Contudo, não vislumbro essencialidade e pertinência no processo produtivo da Contribuinte referente aos dispêndios com serviços de transporte e de construção civil, de modo que, mantenho a decisão recorrida pelos próprios fundamentos:

Em relação às despesas com serviço de transporte de funcionários, entendo que tal serviço não faz parte do processo produtivo da recorrente, mostrando-se correta a glosa dos créditos. O transporte de funcionários corresponde à despesa administrativa relacionada ao corpo funcional, o que não gera direito a créditos.

Da mesma forma, no tocante aos serviços de construção civil, mostra-se correta a decisão recorrida ao manter a glosa. O serviço não foi utilizado no processo produtivo, mas sim na manutenção e melhorias de seus imóveis.

Assim sendo, as despesas com obras de construção civil geram créditos apenas na forma de benfeitorias em imóveis, por meio de depreciação de bens do ativo imobilizado. Em não este o pleito da recorrente, mostra-se correta a decisão recorrida de manter a glosa em relação a tais despesas.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

