



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.900006/2016-41
ACÓRDÃO	3102-002.987 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGREX DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICTÃO FUNDAMENTADA.

Não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS IMPERTIENTES À DEMANDA. NÃO CONHECIMENTO.

O contencioso administrativo instaura-se com a manifestação de inconformidade, que deve ser expressa, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação. Da mesma forma, também não devem ser conhecidas matérias impertinentes ao deslinde da controvérsia.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, 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.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS ATIVOS IMOBILIZADOS.

Não havendo regras específicas na legislação das contribuições do PIS e da Cofins acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, é possível recorrer à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na busca de tais regras, sendo, portanto, aplicável as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 188.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS. CRÉDITO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE

Segundo a súmula CARF 232, as despesas portuárias na exportação de produtos acabados não configuram insumos para fins de crédito de PIS/COFINS.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias que não foram objeto de manifestação de inconformidade, qual seja, o tópico “Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade”, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o

fim de reverter as glosas relativas aos gastos com (a) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (b) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e; (c) com fretes devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; (d) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; e (e) encargos do ativo imobilizado, conforme as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017; bem como, para proceder ao recálculo dos estornos estritamente com base no quanto determinado pelo art. 3º, § 1º da IN nº 660/2006 e as que lhe sucederam (apenas em relação aos insumos); e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: (a) combustíveis e lubrificantes; (b) serviços de descarregamento da soja/milho no armazém; (c) elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio; d) fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos; e (e) peças de reposição e manutenção de máquinas. Restaram vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam provimento ao recurso em relação a tais itens. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.985, de 14 de outubro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10120.728176/2016-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a]integral), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu parcialmente o crédito discutido no Per/Dcomp nº 07694.57150.191011.1.1.09-6698, relativo ao período de apuração do 1º trimestre de 2011, relativo a Cofins Mercado externo, no valor original de R\$ 354.140,34.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NULIDADE. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Não há nulidade quando o Despacho Decisório descreve com clareza o fato e a disposição legal infringida, mormente quando o contribuinte revela, na manifestação de inconformidade, pela argumentação apresentada, ter compreendido plenamente as razões da autuação.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegação, ainda que indireta, de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 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 n.º 5, de 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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ANÁLISES, TESTES E MATERIAIS LABORATORIAIS. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO NECESSÁRIA.

Os gastos associados com a aferição da qualidade do produto destinado à venda podem, em tese, gerar direito a créditos desde que relacionados ao processo produtivo e dependendo do item avaliado e do momento em que ocorra o teste, sendo necessária a comprovação inequívoca com o ônus do contribuinte.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins. Entretanto, a contribuinte não está desonerada da comprovação de tais despesas, bem como de sua não incorporação ao custo dos bens e serviços produzidos, evitando-se a duplicidade na apuração de seu direito creditório.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

DÉBITOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. EXIGIBILIDADE.

A manifestação de inconformidade, apresentada tempestivamente contra o ato de não homologação da compensação, tem a eficácia de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mantendo-se a suspensão da cobrança até a decisão definitiva do respectivo processo na esfera administrativa.

A Agrex do Brasil S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando as razões expostas em sede de manifestação de inconformidade, e pleiteando, em breve síntese, pela reunião e julgamento em conjunto dos processos conexos e, quanto ao mérito, pela reforma do v. acórdão recorrido, para que sejam julgadas improcedentes as glosas dos créditos efetuadas pela autoridade fiscal na análise do direito creditório pleiteado.

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade, requisitos formais de admissibilidade e ao mérito, ressalvado quanto às glosas sobre combustíveis e lubrificantes; despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para

dentro do porão do navio); fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos; e peças de reposição e manutenção de máquinas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

No que se refere ao pedido de reunião dos processos conexos, para julgamento em conjunto dos Recursos Voluntários, cumpre informar que todos os processos que se encontram neste e. CARF foram distribuídos para minha relatoria e serão julgados na mesma sessão de julgamento, seja de forma autônoma seja por estarem contemplados no lote de repetitivo.

Ainda, considerando que 91 processos conexos ao presente já foram julgados conjuntamente pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF (inclusive o processo que se refere ao mesmo período de apuração que o presente processo), oportunidade na qual questões preliminares e de mérito idênticas às atinentes a presente demanda foram devidamente dirimidas, transcrevo os fundamentos do v. acórdão nº 3302-014.610, de lavra da i. Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que bem analisaram a matéria¹, os quais adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

1. Preliminares

2.1. Nulidade do Acórdão recorrido por ausência de apreciação do Laudo da ESALQ

Sustenta a Recorrente a nulidade do acórdão recorrido por ausência de apreciação do Laudo Técnico produzido pela Esaql e juntado em julho de 2019, momento anterior a decisão da DRJ, proferida em julho de 2021.

Ocorre que, compulsando os presentes autos, apesar de constar petição requerendo a intimação do patrono devidamente constituído “para que possa exercer seu direito de prova através da juntada aos autos de Laudo Técnico elaborado pela ESALQ JUNIOR CONSULTORIA EM CIÊNCIAS AGRÁRIAS”, não consta qualquer documento juntado até o momento em que a decisão recorrida foi proferida.

Poderia a Recorrente, naquela oportunidade, ter juntado o referido documento. Contudo, não o fez. Tanto é verdade que juntou o referido Laudo apenas às fls. 403/508, em momento posterior à própria apresentação do Recurso Voluntário.

Diante do exposto, entendo que não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido, devendo ser rejeitada a referida preliminar.

2.2. Nulidade do Despacho Decisório por existência de erro material

Defende a Recorrente a existência de erro material passível de nulidade no tocante às glosas de créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado. Afirma que a DRJ,

¹ No r. acórdão, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, analisou o direito creditório relativo à COFINS não-cumulativa - exportação, no mesmo período de apuração que o presente processo, que trata da COFINS não-cumulativa – Mercado Interno.

em vez de converter o julgamento em diligência, acompanhou o auditor fiscal, que simplesmente desconsiderou todo o crédito existente. Afirma estar-se diante de um caso com nítido cerceamento de defesa.

Sem razão a Recorrente.

Sobre o tema, destaco a Súmula Carf nº 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Ademais, eventuais divergências a respeito do montante do crédito glosado configura matéria de mérito, que será analisada em momento oportuno.

Pelo exposto voto por rejeitar tal preliminar de nulidade.

2. Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, permanecendo a controvérsia apenas sobre os seguintes pontos:

- (i) despesas de Bens para Laboratório de Análises e Serviços de Análise de Solos e Qualidade, por não se enquadrarem no conceito de insumo;*
 - (ii) despesas com combustíveis e lubrificantes;*
 - (iii) despesas incorridas com a empresa FERROLEASE;*
 - (iv) despesas com bens incorporados ao ativo imobilizado;*
 - (v) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;*
 - (vi) despesas com frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero;*
 - (vii) despesas com serviços portuários/aduaneiros, por não se enquadrarem no conceito de insumo;*
 - (viii) despesas com peças de reposição e manutenção de máquinas;*
- [...]*

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar

a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a 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 grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsicamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que

realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

Das despesas com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade

No que tange às despesas com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade, entendeu a DRJ que, embora a contribuinte tivesse apresentado esclarecimentos sobre a importância dos testes e análises em seu processo produtivo, não teria apresentado qualquer documentação comprobatória que permitisse concluir que as despesas se referem a gastos legalmente exigidos com controle de qualidade relacionada aos bens e serviços produzidos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que as análises e testes laboratoriais são indispensáveis ao processo produtivo, não apenas porque mantem a qualidade do produto produzido como também porque é fruto de exigência legal.

Com razão a Recorrente.

Embora, de fato, quando da análise dos autos pela DRJ, a contribuinte não tenha juntado documentação comprobatória que permitisse concluir que as despesas se referem a gastos legalmente exigidos com controle de qualidade relacionada aos bens e serviços produzidos, o fez em momento posterior. É que, às fls. 397/402, mesmo após a juntada do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou nova petição requerendo a juntada do Laudo Técnico produzido pela ESALQ (fls. 403/508).

Cabe aqui salientar que, embora não se olvide do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972, aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da

verdade material, segundo o qual sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado. Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen²:

“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.”

No presente caso, conforme se extrai do Laudo Técnico juntado, as despesas com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade são imprescindíveis para o processo produtivo da Recorrente. A título exemplificativo, destaco alguns trechos do referido Laudo:

1.1.1. Controle Interno de Qualidade:

Ao longo de todo o fluxo de operações do beneficiamento de sementes na unidade visitada são realizadas análises para aferir a qualidade física e fisiológica das sementes. Todas as análises são realizadas em laboratório credenciados pelo Ministério da Agricultura, Pesca e Abastecimento (MAPA) e adotam técnicas de acordo com as regras para análise de sementes decretadas pelo Ministério.

As primeiras análises são realizadas ainda a campo, no dia anterior a colheita, a partir de uma amostra das sementes. Nelas, são avaliados vigor e viabilidade, no teste de tétrazólio, esverdeamento e dano mecânico na colheitadeira por meio do teste de hipoclorito de sódio. Estes fatores são determinantes na decisão de realizar a colheita e receber as sementes como “SDS” ou “GRÃO”.

Ao chegar à unidade, são retiradas amostras dos caminhões e realizadas uma bateria de análises em laboratório (Imagem 13).

(...)

São realizados o teste de germinação em papel germitest (Imagem 14), análise de pureza, peso de mil sementes, determinação de outras sementes por número, novamente o teste de tétrazólio e o envelhecimento acelerado.

(...)

A partir destas análises, de acordo com tabela de parâmetros disponibilizada em contrato ao cooperado, a soja é aprovada ou não como semente “SDS”. Nas sementes submetidas a secagem no secador intermitente, como há maior risco de dano mecânico, é realizado o teste de hipoclorito, o qual determina o percentual de dano mecânico como o descrito:

(...)

² 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.

O teste de hipoclorito também é realizado ao longo da linha de beneficiamento, em amostras retiradas do classificador, dos espirais e na saída da mesa densimétrica, para avaliação do dano mecânico no processo.

(...)

Para o acompanhamento da qualidade das sementes ao longo do período de armazenagem, a cada 20 dias são realizados re-testes de germinação em canteiros com areia média (Imagem 15). Caso o teste apresente germinação inferior a 80% outros testes são realizados novamente para averiguação.

Dos referidos trechos fica evidente também a relevância de tal gasto para o processo produtivo da Recorrente. A questão também foi objeto do Laudo, nos seguintes termos:

07.02. A realização de testes laboratoriais para produção de sementes é algo meramente preventivo adotado pela empresa ou decorrente de uma imposição legal ou de exigência regulamentar para a própria atividade de produção de sementes?

A realização de testes laboratoriais para produção de sementes é decorrente de uma imposição legal do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA). Não só a realização dos testes é fruto de uma imposição legal, como as técnicas utilizadas para tal também são regulamentadas para a atividade de produção de sementes pelo sistema nacional de sementes e mudas (SNSM).

07.03. Há alguma regulamentação ou exigência legal de tais testes por parte do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA)? Se sim, contextualizar.

A produção de sementes no Brasil está sujeita à legislação e normas estabelecidas pelo MAPA, no que concerne à produção, mas principalmente correlato ao atingimento e manutenção de padrões mínimos de qualidade e viabilidade das sementes, de acordo com o disposto no art. 25, do Capítulo V - Da produção e da certificação de sementes ou de mudas, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

Art. 25. A produção de sementes e de mudas deverá obedecer às normas e aos padrões de identidade e de qualidade, estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, publicados no Diário Oficial da União.

A responsabilidade pela garantia do padrão estabelecido por lei para a produção de sementes é compartilhada entre produtor e todos os detentores da semente, como o disposto no art. 45, parágrafo 1º, do Capítulo V - Da produção e da certificação de sementes ou de mudas, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

Art. 45. A garantia do padrão mínimo nacional de germinação, ou, quando for o caso, de viabilidade, será de responsabilidade do produtor até o prazo estabelecido em normas complementares, de acordo com as particularidades de cada espécie. § 1º A garantia do padrão mínimo nacional de germinação, ou, quando for o caso, de viabilidade, passará a

ser de responsabilidade do detentor da semente, comerciante ou usuário, depois de vencido o prazo estabelecido nas normas complementares previstas no caput

É, portanto, evidente a obrigatoriedade não só dos esforços para o atingimento de determinado padrão de viabilidade e germinação das sementes, mas da GARANTIA como disposto no artigo de que este padrão seja mantido. Para tanto, são realizadas análises das sementes produzidas, como esclarecido pelo art. 78, do Capítulo VI - Da análise de sementes e de mudas, Seção II, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

Art. 78. A análise tem por finalidade determinar a identidade e a qualidade de uma amostra de sementes ou de mudas, por meio de métodos e procedimentos oficializados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Para que a qualidade e identidade de sementes sejam GARANTIDAS, como se determina na lei, deve-se buscar formas de aferir tais parâmetros nas sementes. No artigo citado, o órgão declara que na finalidade de se determinar a identidade e qualidade das sementes, deve-se realizar a análise por meio de métodos e procedimentos oficializados pelo MAPA. Em conformidade encontra-se o art. 2º, inciso II, do Capítulo I - Das disposições preliminares, do regulamento da Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos:

Art. 2º Para efeito deste Regulamento, respeitadas as definições constantes da Lei no 10.711, de 2003, entende-se por: II - análise de semente ou de muda: procedimentos técnicos utilizados para avaliar a qualidade e a identidade da amostra;

Os métodos e procedimentos oficializados pelo MAPA constam em publicação realizada denominada como Regras para Análise de Sementes (Brasil, 2009), na qual constam todos os testes oficiais e obrigatórios para a produção de sementes, dentre eles, os citados no item 8.01 deste quesito.

Ademais, o Ministério condiciona a comercialização interna e internacional ao atendimento dos padrões estabelecidos, como o prescrito no art. 30, do Capítulo VII – Do comércio interno e art. 33 do Capítulo VIII - Do comércio internacional, dispostos na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003,

Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas ficam condicionados ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.

(...)

Art. 33. A produção de sementes e mudas destinadas ao comércio internacional deverá obedecer às normas específicas estabelecidas pelo Mapa, atendidas as exigências de acordos e tratados que regem o comércio internacional ou aquelas estabelecidas com o país importador, conforme o caso.

Reitera-se que tais padrões, agora imprescindíveis à comercialização do produto gerado pela empresa, apenas são aferíveis por meio da realização

das análises exigidas pela legislação e aplicadas pela AGREX DO BRASIL em suas operações.

07.04. O laboratório de análises de sementes da empresa está credenciado junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)?

O laboratório de análises de sementes da empresa de fato está credenciado junto ao MAPA, no Registro Nacional de Sementes e Mudanças (RENASSEM), com credenciamento número GO-00891/2009, válido até dia 30 de setembro de 2021.

O credenciamento junto ao MAPA no RENASEM é primordial para que a empresa possa realizar suas próprias análises de qualidade de sementes, conforme consta no art. 29, parágrafo único, do Capítulo VI - Da análise de sementes e de mudas, Seção II, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

Art. 29. As análises de amostras de sementes e de mudas somente serão válidas, para os fins previstos nesta Lei, quando realizadas diretamente pelo Mapa ou por laboratório por ele credenciado ou reconhecido. Parágrafo único. Os resultados das análises somente terão valor, para fins de fiscalização, quando obtidos de amostras oficiais e analisadas diretamente pelo Mapa ou por laboratório oficial por ele credenciado.

07.05. Com base nas respostas anteriores, qual a relevância e importância da aquisição de bens materiais para realização dos testes laboratoriais supracitados?

A aquisição de bens materiais para realização dos testes laboratoriais supracitados é essencial e imprescindível para que a AGREX DO BRASIL possa desempenhar plenamente sua atividade de produção de sementes.

Na ausência dos bens materiais para a efetuação dos testes, como, por exemplo, as soluções e equipamentos necessários, a realização dos mesmos seria impossibilitada. Neste caso, o laboratório de análise de sementes seria incapaz de emitir os documentos que comprovam a conformidade das sementes produzidas aos padrões exigidos por lei. Neste caso, com a ausência dos documentos, como foi apresentado no quesito anterior, a comercialização interna e internacional seria proibida. Provando-se, portanto, essencial e de mais alta relevância a aquisição de bens materiais para que a empresa possa desempenhar suas atividades. (Grifo nosso).

Pelo exposto, tendo sido devidamente comprovada pela Recorrente a essencialidade e relevância dos gastos com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade para o seu processo produtivo, e, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

Despesas com frete de produtos alíquota zero

Como relatado, a r. decisão recorrida manteve as glosas relativas aos fretes de produtos adquiridos à alíquota zero, uma vez que não seria permitido o cálculo de créditos sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de contribuições, nos termos dos art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a essencialidade dos produtos transportados conferiria aos fretes essencialidade no processo produtivo da Recorrente.

Sobre o tema, destaco que o artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, vedando expressamente em seu §2º, inciso II, apenas o aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

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:

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; e

Como antecipado, do teor do referido dispositivo não há dúvida de que a limitação ao direito creditório se refere tão somente aos bens/serviços não tributados ou sujeitos à alíquota zero, inexistindo na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado.

Assim, os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem análise autônoma e tratamento tributário independente da carga transportada (isto é, se sujeitam à incidência de tais contribuições), sendo, portanto, possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo.

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.

Das despesas com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com base no valor de aquisição

Sustenta a DRJ que a glosa dos créditos apurados sobre as despesas com depreciação em função do valor de aquisição ocorreu porque a contribuinte descumpriu a legislação, apropriando incorretamente os créditos de edificações, veículos e motocicletas, considerando-os da mesma forma que máquinas e equipamentos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que não há e nunca houve divergência sobre a validade do crédito em si, tendo a fiscalização se equivocado ao desconsiderar todo e qualquer crédito apropriado. Isso porque, ainda que a Fiscalização entendesse que a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre itens do ativo imobilizado, com base na regra de 1/48 avos sobre o custo de aquisição, seria equivocada, não poderia ter simplesmente desconsiderado e expurgado todo e qualquer crédito apropriado sobre edificações, instalações e veículos. Sustenta que deveria ter recalculado o direito creditório, de acordo com as taxas de depreciação fiscal de bens do ativo imobilizado definidas pela Receita Federal, nos anexos da Instrução Normativa SRF nº 1700/2017.

A respeito dos créditos decorrentes de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, estabelece o art. 3º, §1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, o seguinte:

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.

(...)

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Conforme se observa, o crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS instituído pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 deve ser calculado com base nos “encargos de depreciação (...) incorridos no mês”.

Quanto a isso não há dúvida.

A questão colocada pela fiscalização diz respeito à forma com que tal depreciação foi calculada no caso dos autos. Sobre o tema é importante ressaltar a Solução de Consulta Cosit nº 672, a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo). Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI, e §§ 1º e 17 a 20; Lei nº 11.638, de 2007; Lei nº 11.941, de 2009, art. 15; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 64, 66, 67; Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998; Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo III; Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- 1 Erro: Origem da referência não encontrada Fls. 25 Redução ao Valor Recuperável de Ativos, Conselho Federal de Contabilidade.

Em suma, não havendo regras específicas na legislação das contribuições do PIS e da Cofins acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, recorre-se à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), sendo, portanto, aplicável as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Nesse contexto, a Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, estabelece que a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes do seu Anexo III, conforme referência na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Essa é a regra geral aplicada. Quanto a isso não há mais dúvidas. Isso porque a própria Recorrente em seu Recurso sustenta a aplicação de tais taxas de depreciação fixadas pela RFB.

Dessa forma, assiste razão a Recorrente quando sustenta que não poderia a autoridade fiscal ter simplesmente negado os créditos por ela aproveitado pela Recorrente, ainda que em prazo equivocado. De fato, não tendo sido objeto da glosa o fato de que os bens se enquadram como outros bens do ativo imobilizado, dando direito ao crédito estabelecido naquele inciso, deveria a autoridade fiscal ter recalculado os valores referentes aos encargos de depreciação, aplicando as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Diante do exposto, voto por reverter parcialmente a referida glosa para que sejam aplicadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017.

No que se refere às alegações tecidas no tópico IV. 3.8 Dos Créditos Vinculados às Receitas Suspensas – Saídas no Mercado Interno do Recurso Voluntário,

transcrevo os fundamentos do v. acórdão nº 3302-014.657, de lavra da i. Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que bem analisaram a matéria, os quais também adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

2.7. Dos créditos vinculados às receitas realizadas com suspensão da Cofins

Quanto aos créditos vinculados às receitas realizadas com suspensão da Cofins, sustenta a Recorrente que, ao contrário do realizado pelo auditor fiscal, apenas é exigido o estorno em relação aos insumos aplicados no processo produtivo de produtos vendidos com suspensão da Cofins.

Entendo assistir razão a Recorrente.

É o que dispunha expressamente o § 2º do art. 3º 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:

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.

(...)

§ 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.

Posteriormente, mesmo com alteração da referida IN pela IN RFB nº 977/2009, o § 1º, do art. 3º, manteve a menção específica aos insumos:

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança somente as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para a pessoa jurídica referida no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso II do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 33 da Lei Nº 12.058, de 2009, a pessoa jurídica vendedora de que trata o inciso I do caput, deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do inciso I do art. 2º.

A redação também foi mantida com a alteração dada pela IN RFB nº 1.157/2011:

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas referidas no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso III do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas jurídicas referidas no inciso II do art. 4º; e III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

Ocorre que, posteriormente, com a alteração dada pela IN RFB nº 1346/2013, o § 1º do art. 3º passou a contar a expressão “aquisição de bens utilizados na elaboração de produtos”:

§ 1º A pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens utilizados na elaboração de produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º, exceto no caso de venda dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013)

Feito tal excursus histórico do referido dispositivo, entendo que não há dúvida de que a interpretação trazida pelo contribuinte, isto é, de que apenas é exigido o estorno em relação aos insumos aplicados no processo produtivo de produtos vendidos com suspensão, é a que deve prevalecer.

Tal entendimento é corroborado pelo teor da Solução de Consulta nº 74 - SRRF08/Disit, a qual, em sua ementa, faz referência expressa ao vocábulo insumos constante na referida Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PRODUTOS SUÍNOS E AVICULÁRIOS. VENDA COM SUSPENSÃO. ESTORNO DE CRÉDITOS. A pessoa jurídica deve estornar os créditos decorrentes da aquisição de insumos, de que trata o § 1º do art. 3º da IN RFB nº 1.157, de 2011, sempre que

vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep na forma dos incisos I a III do art. 2º da referida IN, independentemente de os insumos terem sido importados ou adquiridos no mercado interno.

Pelo exposto, entendo que deve prevalecer nos presentes autos, a interpretação trazida pelo contribuinte de que apenas é exigido o estorno em relação aos insumos aplicados no processo produtivo de produtos vendidos com suspensão da Cofins.

Dessa forma, voto por dar provimento a este pedido.

Cumpre ressaltar que a edição das Súmulas CARF nº 217³ e 232⁴ não interferem na conclusão adotada nos tópicos 2.3 *Das despesas com serviços portuários/aduaneiros* e 2.4 *Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)*, vez que, no presente caso, em razão das particularidades da atividade econômica desenvolvida, não se trata de produtos acabados, mas de grãos e sementes (matéria orgânica), que se perdem, deterioram e precisam ser transportados para que não se percam no campo, sendo essencial o transporte correto, para estabelecimento adequado, no tempo e condições específicos, para que as sementes mantenham sua qualidade, germinem e se desenvolvam da maneira adequada, até a efetiva exportação, de modo que se entendeu que tais fretes e serviços portuários se enquadram na condição de insumo do processo produtivo, sendo autorizado o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ainda, considerando que, no que se refere ao frete entre estabelecimentos de produtos em elaboração, o v. acórdão recorrido já havia reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade na condição de insumo, mas manteve a glosa no caso em concreto em razão da falta de segregação entre fretes de produtos acabados e fretes de produtos em elaboração, sendo reconhecida a condição de produtos em elaboração aos produtos transportados pela recorrente até a efetiva exportação, devem ser revertidas integralmente as glosas sobre fretes internos.

Ademais, no que se refere ao tópico 2.5 *Despesas com frete de produtos alíquota zero*, merece referência que este e. CARF editou a Súmula CARF nº 188, estabelecendo que “[é] permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”, o que impõe o reconhecimento do direito creditório ora pleiteado.

³ 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.

⁴ As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Por fim, no que se refere às alegações tecidas no tópico *III. 3.9 Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade*, deixo de conhecê-las, por se tratar de matéria que não foi objeto de manifestação de inconformidade e, por conseguinte, considera-se não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto às glosas sobre combustíveis e lubrificantes; despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio); fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos; e peças de reposição e manutenção de máquinas, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Na sessão de julgamento, o Colegiado divergiu do voto do ilustre Conselheiro Relator na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, por voto de qualidade, quanto a reversão da glosa de créditos calculados sobre as seguintes rubricas: combustíveis e lubrificantes, despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém, elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio), fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos e peças de reposição e manutenção de máquinas. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo

produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância

de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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;

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 aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF⁵, com a aprovação da dispensa de contestação e

⁵ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do

recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,⁶ c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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

art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

⁶ LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

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.

No caso concreto, observa-se que o julgamento da DRJ se deu balizado no conceito de insumo atualmente adotado pela RFB para fins de creditamento de PIS e Cofins, que segue os parâmetros definidos pelo REsp 1.221.170/PR, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. De acordo com o referido Parecer Normativo, a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Dito isso, passa-se à análise das glosas.

Combustíveis e lubrificantes

Conforme atesta o acórdão recorrido, não se discute que os combustíveis e lubrificantes podem ser considerados insumos sob os critérios da essencialidade e relevância se utilizados na fase agrícola da recorrente ou na industrial.

Não obstante a possibilidade de apuração, o acórdão recorrido manteve a glosa, haja vista que a recorrente não apresentou comprovação dos gastos com combustíveis e lubrificantes, bem como do seu emprego no maquinário agrícola, conforme alegado em recurso.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente apenas apresentou um laudo técnico emitido pela Esalq visando comprovar o direito creditório alegado.

Entendo que o referido laudo, por si só, não é suficiente para realizar a comprovação do crédito exigida.

Como é cediço, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente a prova do seu direito, no caso ora analisado, constata-se que nada foi trazido aos autos no sentido comprovação e utilização das despesas referidas.

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005, bem como em normas posteriores.

No caso em apreço, portanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar por meio de documentação hábil e idônea o direito creditório pleiteado.

Mantém-se assim a glosa.

Despesas aduaneiras com movimentação (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio)

Este tópico trata de despesas portuárias para a movimentação de produtos exportados.

Com relação às despesas portuárias, o CARF pacificou o entendimento por meio da súmula CARF nº232, *in verbis*:

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não configuram insumos para fins de crédito de PIS/COFINS.

Como se sabe, as súmulas CARF são de obediência obrigatória pelos julgadores do CARF.

Deve ser mantida, portanto, a glosa.

Fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos

A glosa desse tópico refere-se a créditos calculados pelo contribuinte sobre despesas com fretes em transferências de bens acabados entre seus estabelecimentos. Segundo a descrição dos fatos do auto de infração, a glosa alcança as transferências de produtos acabados e para esse tipo de despesa não há previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte.

A recorrente se insurge contra a conclusão do auto de infração afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado faz parte do processo de venda. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a vencia direta. Assim, com base no inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, entende que a glosa deve ser revertida.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam em parte do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na

produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pelas razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de

aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de**

veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Nesse sentido, a recentíssima súmula CARF nº 217 também veda o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, com base nessa motivação, deve ser mantida a glosa.

Peças de reposição e manutenção de máquinas

Conforme atesta o acórdão recorrido, não se discute que peças de reposição e manutenção de máquinas podem ser considerados insumos sob os critérios da essencialidade e relevância se utilizados na fase agrícola da recorrente ou na industrial.

Não obstante a possibilidade de apuração, o acórdão recorrido manteve a glosa, haja vista que a recorrente não apresentou comprovação dos gastos com peças de reposição e manutenção de máquinas, bem como do seu emprego no maquinário agrícola ou produtivo, conforme alegado em recurso.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente apenas apresentou um laudo técnico emitido pela Esalq visando comprovar o direito creditório alegado.

Entendo que o referido laudo, por si só, não é suficiente para realizar a comprovação do crédito exigida.

Como é cediço, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente a prova do seu direito, no caso ora analisado, constata-se que nada foi trazido aos autos no sentido comprovação e utilização das despesas referidas.

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005, bem como em normas posteriores.

No caso em apreço, portanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar por meio de documentação hábil e idônea o direito creditório pleiteado.

Mantém-se assim a glosa.

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas sobre as seguintes rubricas: combustíveis e lubrificantes, despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio), fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos e peças de reposição e manutenção de máquinas.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas 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, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias que não foram objeto de manifestação de inconformidade, qual seja, o tópico “Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade”, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de reverter as glosas relativas aos

gastos com (a) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (b) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e; (c) com fretes devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; (d) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; e (e) encargos do ativo imobilizado, conforme as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017; bem como, para proceder ao recálculo dos estornos estritamente com base no quanto determinado pelo art. 3º, § 1º da IN nº 660/2006 e as que lhe sucederam (apenas em relação aos insumos).

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator