



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.909099/2011-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.279 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, como um serviço autônomo contratado, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar parcial provimento, revertendo-se as glosas apuradas sobre fretes contratados para o transporte de insumos, mesmo que tais insumos estejam submetidos à alíquota zero ou suspensão. Quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, não ressarcíveis, deve ser aplicada a súmula CARF n. 157 para os cálculos. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para sobre o valor a ser ressarcido ser aplicada SELIC, contada após escoado o prazo de 360 dias da formulação do pedido. Divergiu o Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.267, de 26 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 10120.909080/2011-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento nº 30410.58391.301009.1.1.10-6577, referente a créditos do(a) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não-cumulativo vinculados ao mercado interno do 1º trimestre de 2009, no valor total de R\$ 1.722.985,20.

O direito creditório foi reconhecido parcialmente, conforme Relatório Fiscal de Auditoria de Crédito, que acompanha o Despacho Decisório Eletrônico.

Resumidamente, relacionamos a seguir as principais considerações levantadas pela autoridade tributária na análise do direito creditório pleiteado:

- 1) Não são todos os créditos vinculados ao mercado interno que são passíveis de ressarcimento ou compensação, mas somente aqueles custos, despesas e encargos vinculados a operações de vendas com suspensão,

isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS/Pasep e Cofins, ou, em outras palavras, somente os créditos vinculados a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno;

2) No caso de sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, como contribuinte em questão, a partir de 1º de abril de 2005, o valor do crédito presumido relativo à aquisição de produtos agropecuários utilizados como insumos limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes da venda dos produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões e deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (v. art. 9º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006);

3) Conforme dispõe o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, em seu art. 2º, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16;

4) Observe-se que os PER do 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de(a) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NC - MI objeto do presente relatório foram todos entregues no dia 19/04/2007, quando da vigência da Instrução Normativa RFB nº 600, de 28 de dezembro de 2005, que disciplinava a matéria (atualmente a IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, estabelece as normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil);

5) O contribuinte não segregou, nos DACTON, os valores do crédito básico, separando-os nas colunas relativas à receitas Tributadas - TRIB, Não Tributadas - NT e de Exportação - EXP (todo o valor foi informado como crédito NT). Conforme análise das notas fiscais, além de receitas não tributadas, há receitas tributadas e vendas para o exterior, de modo que os créditos encontrados serão rateados na proporção dessas receitas;

6) Também não poderia o contribuinte pedir nos PER em questão créditos não ressarcíveis (crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno e crédito presumido da agroindústria). Ressalta-se, mais uma vez, que o crédito vinculado à receita de exportação, embora ressarcível, caso existente, deveria ter sido objeto de PER específico;

GLOSAS DE CRÉDITOS "BENS PARA REVENDA" (Tabela 09B)

7) Compra para Comercialização de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero:

- ☐ - Defensivos Agropecuários da posição 38.08 da TIPI;
- ☐ - Sementes e Mudanças Destinadas à Semeadura e Plantio; e

☐ - Produtos Químicos do Cap. 29 da NCM.

8) Compra para Comercialização de Mercadoria Sujeita à Incidência Monofásica e Alíquota Reduzida a Zero nas Operações Posteriores por Revendedores e Varejistas:

- ☐ - Autopeças do Anexo I da Lei 10.485/2002;
- ☐ - Autopeças do Anexo II da Lei 10.485/2002;
- ☐ - Pneus e Câmaras-de-ar das Posições 40.11 e 40.13 da TIPI;
- ☐ - Medicamentos da Lei 10.147/2000; e
- ☐ - Máquinas e Veículos da Lei 10.485/2002.

9) Compra para Comercialização de Mercadoria Adquirida de Pessoa Física;

10) Movimentação de Mercadorias entre Estabelecimentos Industrial e Comercial da Própria PJ;

GLOSAS DE CRÉDITOS "BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS" (Tabela 10B)

11) Compra para Industrialização ou Produção Rural de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero:

- ☐ - Corretivo de Solo de Origem Mineral do Cap. 25 da TIP;
- ☐ - Farinha classificada no código 110313 da TIPI;

12) Compra para Industrialização ou Produção Rural de Bem Não Enquadrado como Insumo;

13) Compra para Industrialização ou Produção Rural de Mercadoria Adquirida de Pessoa Física;

14) Movimentação de Mercadorias entre Estabelecimentos da Própria PJ;

15) Compra de Insumo Adquirido de Cooperado PJ;

GLOSAS DE CRÉDITOS BÁSICOS DE DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE (Tabela 11B)

16) Para que o frete seja considerado como custo de aquisição, ou seja, integre o valor do bem, além de estar sujeito à incidência da contribuição, é necessário que a aquisição do bem também dê direito à apuração de crédito;

17) Como não é possível a concessão de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins decorrentes de bens não sujeitos ao pagamento da

contribuição (“bem principal”), o frete relativo a esses bens (“acessório”) não pode ser admitido como crédito;

18) Frete de Compra de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero: Adubos e Fertilizantes do Cap. 31 e suas Matérias Primas; Defensivos Agropecuários da posição 38.08 da TIPI; e Corretivos de Solo do Cap. 25 da TIPI;

19) Frete de Compra de Produtos Sujeitos à Incidência Monofásica e Alíquota Reduzida a Zero nas Operações Posteriores por Revendedores e Varejistas: Autopeças dos Anexo I e II da Lei 10.485/2002 e Máquinas e Veículos da Lei 10.485/2002;

20) Fretes de Pessoa Física;

21) Fretes Não Relacionados a Operações de Venda de Bens ou de Compra de Bens para Revenda ou de Insumos:

- ☐ Frete de Imobilizado;
- ☐ Frete de Retenção;
- ☐ Frete não especificado na resposta à Intimação Fiscal 001/2012;
- ☐ Frete de Compra não enquadrada como insumo ou bem para revenda
- ☐ Frete de Transferência (lenha para caldeira, produção própria)

22) Custo/ Despesa não Enquadrada como Frete: energia elétrica que foi alocada em rubrica apropriada;

OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO (Tabela 13B)

23) As operações de compra para recebimento futuro já foram consideradas nas rubricas “Bens para Revenda” (CFOP = 1117 e 2117) e “Bens Utilizados como Insumos” (CFOP= 1116 e 2116), de modo que restaram para essa rubrica apenas as operações de “Aquisição de Material p/ Consumo”, relativos aos CFOP 1556 e 2556 (Compra de material para uso ou consumo);

24) Além de não representarem aquisições de bens para revenda ou bens e serviços utilizados como insumos a que se referem os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, parte dessas aquisições foram de pessoas físicas, também por esse motivo sem direito a crédito;

GLOSAS DE CRÉDITOS PRESUMIDOS (Tabela 14B)

25) O crédito presumido para o ano de 2006 de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, todo ele de insumos de origem vegetal decorrente da aquisição de “SOJA EM GRAOS” e “MILHO EM GRAOS”, deverá ser calculado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições com direito

a crédito (R\$ 250.938.031,92 levantado na tabela anterior), da alíquota correspondente a 35% da alíquota básica prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, consoante previsto no inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (redação original), ou seja, $35\% \times 1,65\% = 0,5775\%$ (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento).

26) Compra para Comercialização de Mercadoria Adquirida de Pessoa Física: Tais mercadorias adquiridas de **pessoas físicas**, todas elas cooperadas, não geram crédito básico e tampouco geram crédito presumido da agroindústria, vez que não se destinaram à utilização como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, e sim à comercialização;

27) Compra para Comercialização (CFOP 1102) de Mercadoria Adquirida de Cooperado PJ: Tais mercadorias não podem gerar crédito presumido porque não se destinaram à utilização como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, e sim, à comercialização. Tais entradas tampouco geram crédito básico, pois é vedado apuração de crédito básico referente a produto adquirido de cooperado;

28) Compra para Comercialização (CFOP 1102) de Mercadoria Adquirida de PJ: referentes a mercadorias adquiridas para revenda (CFOP 1102) de pessoa jurídica (“LEITE IN NATURA RESF”) com indicação de CST= 66 (Crédito Presumido) nos arquivos digitais. Tais mercadorias, entretanto, não podem gerar crédito presumido porque não se destinaram à utilização como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, e sim, à comercialização;

29) Movimentação de Mercadorias entre Estabelecimentos da Própria PJ: Não sendo caracterizada a aquisição dos bens, trata-se de outras entradas sem direito a crédito;

30) Uma vez apuradas nesta auditoria os créditos vinculados às receitas da não cumulatividade do(a) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, cabe fazer o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre as seguintes receitas: a) Receita Tributada - TRIB, b) Receita Não Tributada – NT (alíquota zero e suspensão) e Receita de Exportação – EXP;

31) Confrontando-se os débitos de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP com os créditos apurados nesta fiscalização, verifica-se, à exceção dos meses de 09/2006, 11/2006 e 12/2006, que o crédito presumido da agroindústria encontrado é suficiente para descontar todo o(a) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP devido. Para tais meses, contudo, há crédito básico não ressarcível (TRIB) mais do que suficiente para desconto integral da contribuição. Conclui-se que os valores NT apurados podem ser integralmente ressarcidos ao interessado.

Cientificada do Despacho Decisório, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, da qual extraímos suas principais alegações de defesa:

Na tabela 21 de seu relatório, a Fiscalização reconhece como crédito de exportação ressarcível, o valor de R\$ 317.294,27 (trezentos e dezessete mil, duzentos e noventa e quatro reais e vinte e sete centavos). Entretanto, sem qualquer fundamentação legal, não o libera para ressarcimento;

Pelas disposições do art. 2º da IN 1.060/2010, do crédito pleiteado a Receita Federal do Brasil - RFB - deveria ter antecipado 50%, com 30 dias da data do pedido, mas como não o fez, resta o total reconhecido como ressarcível para ser creditado à Manifestante, o que desde já se requer;

A Manifestante é sociedade cooperativa, constituída sob a égide da Lei 5.764/1971, de 15/12/1971, e alterações posteriores, que tem como objeto principal congregar produtores rurais e prestar serviços a seus associados, podendo para tanto, realizar as atividades previstas em seu Estatuto Social;

Como se vê, os saldos dos créditos presumidos e básicos (ordinários) não utilizados no próprio período de apuração, podem ser utilizados para compensar débitos tributários administrados pela RFB e/ou ser objeto de ressarcimento, mediante o devido processo administrativo, o que foi tempestivamente solicitado pela Manifestante e, em parte, negado pelos Ilustres Auditores Fiscais;

Segundo as disposições dos Art. 101 c/c 106, do Código Tributário Nacional, os efeitos da lei fiscal não podem retroagir, senão em favor do contribuinte. Assim, os créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP apurados pela Requerente devem ser analisados sob a égide das Instruções e demais dispositivos legais vigentes nos respectivos períodos de apuração e não naqueles editados dois anos após o fato gerador, a menos que estes venham a favorecê-la;

Assim, parece cristalino que os créditos apurados conforme o art. 3º. da 10.833/2003 são passíveis de ressarcimento e inclusive, os apurados no período anterior à vigência da Lei 11.116/2005, permite o pedido acumulado, opção não exercida pela MANIFESTANTE, que os solicitou ao final de cada trimestre calendário;

Apesar das claras disposições legais, a Fiscalização, na tabela 22 A de seu relatório - apesar de apurar o total de créditos em R\$ 337.405,77 - somente considerou para fins de ressarcimento o valor de R\$ 52.167,92, desprezando inclusive o crédito decorrente de exportação, no valor de R\$ 276,33;

(...) não fundamenta suas conclusões sobre a "impropriedade" "a", de a Manifestante não separar os pedidos de ressarcimento para créditos de mercado interno e exportação. Não cita, porque não existe, qualquer referência legal ou normativa que exija essa separação. Ao contrário, a IN 660/2006 traz exatamente ao contrário, conforme se verá;

Entretanto com a aprovação do PERDCOMP, unificou-se a forma de pedir ressarcimento e aqueles modelos não foram trazidos para o programa, tampouco a exigência de se separar os créditos de importação e exportação. As disposições da IN 660/2006 e outras que aprovaram versões do programa vigente à época dos fatos geradores, não exigiam, sequer permitiam, que se segregasse ou apresentasse dois pedidos para o mesmo trimestre. Ainda hoje, esse procedimento não é permitido, pois, ao tentar validar e transmitir o segundo PER, há crítica do programa validador informando que já existe um em análise, mesmo período;

Destarte, em nome dos princípios da economia, da eficiência e da eficácia, que regem o ato administrativo; ou ainda, do princípio da menor onerosidade para o contribuinte aplicada aos julgamentos fazendários, ao invés de ver o procedimento como "impropriedade", deveria a Fiscalização cumprir seu dever de ofício, reconhecer - como de fato reconheceu - e simplesmente acrescentar seu valor na compensação, conforme já solicitado e declarado pela própria MANIFESTANTE, o que desde já se requer. Destarte, o valor inerente ao crédito de exportação reconhecido pela Fiscalização deve ser RESSARCIDO EM BENEFÍCIO DA MANIFESTANTE;

Por outro lado, esqueceu-se a fiscalização que, de acordo com as disposições do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001, as sociedades cooperativas podem excluir da base de apuração os ingressos inerentes ao fornecimento de bens e serviços aos associados. Assim, os valores inerentes aos atos cooperativos, não são alcançados pela incidência tributária e, destarte, os créditos básicos de mercado interno por ela apontados devem ser informados e ressarcidos, consoante as disposições dos próprios dispositivos legais que cita;

A aquisição de autopeças e demais insumos tributados na fonte, pela incidência monofásica são fornecidos aos associados para serem utilizados em suas atividade. Assim, não estão sujeitos à incidência tributária, conforme as disposições do art. 15, da MP. 2.158-35/2001;

Público e notório que, nos preços pagos pelos produtos de tributação monofásica, está inclusa parcela de contribuição devida pelo comerciante varejista, mas não pelas sociedades cooperativas agropecuárias. Foi esta parcela, que a Manifestante se creditou e dela tem direito, conforme os arts. 30. da Lei 10.833 c/c 17, da Lei 11.033/2004 e 165, I, do CTN;

Compete à RFB cumprir as disposições de Lei, não somente "admitir" os créditos de fretes pagos na aquisição de bens destinados a revenda, porque é parte integrante dos custos, conforme disposições do art. 13 do

Decreto 1.598/1977, e todas as disposições que regem o ordenamento contábil pátrio, cujos conceitos é vedado ao Fisco (sic);

Ora, a disposição legal é clara ao permitir o crédito dos insumos utilizados na produção e na prestação de serviços, cujas vendas sejam tributados ou não, tanto que o art. 17 da Lei 11.033/2004 permite a manutenção do crédito;

Com base nessas premissas equivocadas e contrariando as expressas disposições dos art. 3º. da Lei 10.833/2003 e 17 da Lei 11.033, a Fiscalização glosou os créditos de fretes pagos e suportados pela manifestante;

Ora, óbvio que o transporte de lenha não está diretamente vinculado a uma venda, porquanto o material transportado é custo. É recurso natural aplicado na produção, extraído das filiais da Manifestante. Assim, na inteligência do art. 13 do DL 1.598/1977, não há o que se discutir sobre referidos gastos serem efetuados no processo produtivo ou na prestação de serviços;

Ora, as peças de reposição são aplicadas em substituição à outra, consumida no processo industrial "em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". Da mesma forma os óleos, lubrificantes e materiais de limpeza industrial são indispensáveis para adequado funcionamento da indústria e sofrem "alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas" no processo produtivo. Assim, a glosa não encontra fundamento, mas, ao contrário, os dispositivos legais citados pela fiscalização são a própria base da manutenção dos créditos da Manifestante;

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

A fundamentação para todas essas glosas são os art. 3º, § 2º, II, da Lei nº. 10.833/2003 e arts. 8º e 15 da Lei nº. 10.925/2004, que tratam do crédito presumido para o agronegócio. Essa fundamentação não serve para a glosa, porquanto diz exatamente ao contrário: que a Manifestante, por ser cooperativa e agroindústria de esmagamento de soja, produção de laticínios e fábrica de rações, tem direito ao crédito presumido nas aquisições que menciona;

Supõe-se que a glosa do crédito decorre da comercialização da produção recebida. Entretanto a fiscalização não comprovou se as condições impostas pela SRF foram ou não cumpridas pelos adquirentes das mercadorias - porque realmente não o foram - razão pela qual não se aplica a vedação de crédito decorrente da suspensão supostamente arguida, mas a íntegra do disposto no art. 8º da Lei 10.925/2004;

Oportuno esclarecermos: o que gera direito a crédito, portanto, é o valor das aquisições sujeitas ao pagamento das contribuições. O que é assegurado pelo art. 17 da Lei 11.033, de 2004, é a manutenção, pelo

vendedor, desses créditos, mesmo se as vendas não forem tributadas (vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência);

A Fiscalização limitou os créditos presumidos da agroindústria, ao valor do débito de COFINS apurado no período, conforme tabela 14D, de seu relatório. Entretanto, não fundamenta o limite utilizado, mas presume-se, tenha aplicado as disposições do art 9º da IN 660/2006;

Entretanto seu art. 9º não encontra guarida na legislação pátria, primeiro por contrariar o princípio da isonomia, segundo porque instituído a revelia do que intenciona o legislador;

COMPRAS DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Os produtos elencados às fls. mencionadas no relatório são matérias primas que, misturadas, realmente vão integrar produto sujeito à alíquota zero. Contudo, individualmente e a granel, conforme são as aquisições da Manifestante, os produtos estavam sujeitos às alíquotas normais. Assim, em conformidade com o art. 3º da Lei 10.833/2003 referidos créditos são devidos e básicos, inexistindo qualquer vedação aos seus registro, manutenção e restituição;

Destarte, desde já se requer o restabelecimento dos créditos líquidos e certos da Contribuinte, no valor total de R\$ 1.722.985,20, reduzido pela fiscalização sem qualquer arrazoadado técnico, legal e/ou doutrinário;

Conforme art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é permitido à pessoa jurídica, observadas as ressalvas da Lei, descontar diversos créditos determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, e calculados em relação a bens adquiridos para revenda; bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; dentre outras situações;

Além disso, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, estabelece que "As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações";

Os arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, permitem às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal conforme classificação fiscal que definem, deduzir das contribuições PIS/Pasep e Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumos, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

REQUER:

A separação da parte incontroversa do saldos credores reconhecidos pela Autoridade Fiscal para imediato ressarcimento à Manifestante, conforme previsto nos seguintes dispositivos legais: a) artigo 55, inciso V. da Instrução Normativa nº 900/2008; b) art. 8º. da IN 1.060/2010; c) § 6º. do art. 273, 334, II e III. ambos do CPC c/c § 1º. do art. 21 do Decreto 70.235/1972;

O recebimento da presente manifestação de inconformidade, por tempestiva, boa e valiosa, acolhendo-a em todos seus efeitos, para analisar as suas razões, e, ao final, dar provimento em sua íntegra, para REFORMAR EM PARTE, o Despacho Decisório DRF/GOI/Seort, tendo em vista as preliminares, com a homologação tácita dos créditos e determinando a imediata restituição do saldo remanescente;

Na eventualidade de não ver sua preliminar acatada, no mérito, a reforma parcial do Despacho Decisório DRF/GOI/Seort, no que não foi favorável à Manifestante, devendo ser reconhecido integralmente o saldo declarado não ressarcível pela Autoridade Fiscal, pois glosado injustificadamente pela fiscalização e assim reconhecer os demais créditos declarados pela Manifestante no PER 30410.58391.301009.1.1.10-6577;

Ressarcimento dos créditos presumidos já reconhecidos pelo Fisco, consoante as disposições das Leis 12.350/2010 e 12.835/2013, c/c do art. 106 do CTN, para depósito imediato na conta corrente da Manifestante;

A juntada de novos documentos para instruírem a presente manifestação, com fito de se comprovar a regularidade dos créditos solicitados pela Requerente; (grifei)

Ao analisar a controvérsia, a DRJ proferiu Acórdão para dar provimento parcial, admitindo apuração de créditos sobre os fretes de insumos entre estabelecimentos, especificamente o frete da lenha utilizada como combustível no processo produtivo.

Notificada da decisão a contribuinte interpôs o recurso voluntário, para questionar os fundamentos do v. acórdão recorrido, repisando todos os argumentos de sua manifestação de inconformidade, como será debatido no voto.

É o relatório.

Voto

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

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da legislação.

Cinge a controvérsia na análise do pedido de ressarcimento de créditos ressarcíveis de PIS vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 e art. 16 da Lei n. 11.116/2005.

A fiscalização analisou toda a documentação requisitada pelo agente fiscal durante o procedimento de fiscalização, inclusive demonstrativos de créditos. Com toda documentação em mãos, a fiscalização detectou alguns equívocos na apuração e no requerimento formulado, constatando que a Recorrente incluiu como créditos ressarcíveis aqueles que a lei não permite o ressarcimento, especificamente os acumulados em razão de receitas tributadas no mercado interno e crédito presumido da agroindústria.

Ainda, embora a Recorrente tenha apresentado um PER/DCOMP informando que os créditos eram vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, a fiscalização detectou que estavam incluídos no pedido créditos vinculados às receitas de exportação, que deveriam ser objeto de PER/DCOMP específico.

O crédito objeto dos PER em exame, todavia, deveria ser somente aquele referido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ou seja, somente o crédito vinculado às Receitas Não Tributadas no Mercado Interno. Registramos, portanto, duas impropriedades no preenchimento dos DCON e dos PER:

a) O contribuinte não segregou, nos DCON, os valores do crédito básico, separando-os nas colunas relativas às receitas Tributadas - TRIB, Não Tributadas - NT e de Exportação — EXP (todo o valor foi informado como crédito NT). Conforme análise das notas fiscais, além de receitas não tributadas, há receitas tributadas e vendas para o exterior, de modo que os créditos encontrados serão rateados na proporção dessas receitas.

b) Também não poderia o contribuinte pedir nos PER em questão créditos não ressarcíveis (crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno e crédito presumido da agroindústria). Ressalta-se, mais uma vez, que o crédito vinculado à receita de exportação, embora ressarcível, caso existente, deveria ter sido objeto de PER específico.

Com isso, a fiscalização realizou os ajustes, excluindo os créditos não ressarcíveis e os créditos vinculados à exportação, aplicando ainda o rateio proporcional, para fins de deferir apenas os créditos objeto do pedido formulado, quais sejam, os créditos ressarcíveis vinculados às receitas não tributadas auferidas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033/2004.

A partir disso, passou a verificar a possibilidade de escrituração dos créditos conforme a previsão legal contida no artigo 3º da Lei 10.637/2002 e art. 15 da Lei n. 10.833/2003.

Antes, porém, de analisar o mérito das glosas dos créditos, deve-se analisar as preliminares arguidas pela Recorrente.

PRELIMINARES

A Recorrente aduz a necessidade de reconhecimento da homologação tácita do pedido de ressarcimento, aplicando-se o previsto no artigo 74, § 5º, Lei n. 9.430/1996. Deve ser afastado o argumento, visto que não há prazo para homologação em pedidos de ressarcimento, na medida em que não há o que se homologar, mas sim deferir ou indeferir um pedido.

Ao contrário do que ocorre na declaração de compensação, onde o crédito utilizado na compensação extingue o débito declarado, sujeito à ulterior homologação da compensação, a exemplo do que ocorre no pagamento antecipado, nos pedidos de ressarcimento não há o que se homologar. Nos pedidos de ressarcimento a

Administração Pública analisa um requerimento para devolução de um certo numerário, não existindo prazo para a análise e deferimento/indeferimento do pleito.

A Recorrente também argumenta pelo reconhecimento de ofício, com o consequente ressarcimento, dos créditos reconhecidos pela fiscalização como vinculados às receitas de exportação. Neste ponto, não há reparos a se fazer na r. decisão recorrida. A matéria posta em discussão decorre dos limites do pedido formulado pela Recorrente.

Com isso, como a Recorrente formulou um pedido específico de ressarcimento de créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, não é possível conceder nestes autos os créditos vinculados à exportação, na medida em que tais créditos devem ser objeto de um pedido específico, não sendo possível conferir, inclusive, se já não foi utilizado pela contribuinte.

Assim, mesmo que a fiscalização tenha detectado créditos ressarcíveis vinculados à receitas de exportação, não há pedido de ressarcimento de tais créditos. Adoto, neste ponto, as razões da r. decisão de piso:

Conforme apurado pela autoridade fiscal, o contribuinte não segregou, nos DACTON, os valores do crédito básico, separando-os nas colunas relativas a receitas Tributadas - TRIB, Não Tributadas - NT e de Exportação - EXP (todo o valor foi informado como crédito NT). Na análise das notas fiscais, constatou-se que além de receitas não tributadas, há receitas tributadas e vendas para o exterior, de modo que os créditos encontrados foram rateados na proporção dessas receitas. "Também não poderia o contribuinte pedir nos PER em questão créditos não ressarcíveis (crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno e crédito presumido da agroindústria). Ressalta-se, mais uma vez, que o crédito vinculado à receita de exportação, embora ressarcível, caso existente, deveria ter sido objeto de PER específico".

Nos termos previstos no Regimento Interno da RFB, não compete às DRJ a apreciação de pedido de ressarcimento/restituição/compensação de forma original. Somente a partir de uma decisão prévia indeferindo o pleito, proferida pela autoridade competente, acompanhada de manifestação de inconformidade, resta caracterizado o litígio administrativo, este sim competência das DRJ dirimir.

Assim, a interposição de manifestação de inconformidade tem como uma de suas consequências o efeito devolutivo, caracterizado pela devolução da matéria em litígio para nova análise, a ser proferida pela autoridade hierarquicamente superior àquela que proferira a decisão recorrida.

...

Tem-se, desta forma, que a decisão a ser proferida pela autoridade que analisa o recurso deve restringir-se à matéria em litígio, sem incluir outras matérias de mérito ainda não apreciadas, sob pena de ferir o duplo grau de jurisdição por supressão de instância administrativa ao pronunciar-se sobre matéria excluída do litígio instaurado.

Assim, o presente julgamento deverá se consubstanciar ao direito creditório formulado no Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS vinculado ao mercado interno, fls. 323 a 325. Portanto, não acatamos o pedido de ressarcimento de créditos não vinculados ao mercado interno, por não terem sido cumpridos os requisitos exigidos pela legislação supracitada.

A d. DRJ não deveria ter conhecido este ponto, visto que não faz parte da controvérsia. Em sede de recurso voluntário, a Recorrente aduz nulidade da decisão recorrida neste ponto, na medida em que a DRJ deveria ter devolvido os autos para a DRF para fins de

realização de diligência fiscal, apurando-se os créditos em homenagem à verdade material. Portanto, nego provimento à preliminar de nulidade.

Também não socorre os argumentos de princípio da verdade material para a análise dos créditos. Durante o procedimento de fiscalização a Recorrente foi intimada para apresentar diversos documentos e demonstrativos de crédito, dentre os quais os arquivos digitais referentes aos registros contábeis e fiscais, conforme Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 86, de 22/10/2001, ADE Cofis/SRF nº 15/2001 e ADE Cofis/RFB nº 25/2010, todos entregues para a fiscalização.

A Recorrente também foi intimada para apresentar explicações e detalhamentos de diversos pontos da apuração dos créditos questionados pela fiscalização. Intimação também atendida. Também foi analisada a atividade produtiva da Recorrente.

Com isso, todos os elementos de prova são suficientes para o julgamento da lide. Caso a Recorrente entenda que há equívocos na apuração e na análise das provas, com a necessidade de juntada de outros elementos probatórios para infirmar a acusação fiscal, deveria tê-lo feito em suas peças de defesa, mas não o fez. A diligência poderia ser necessária se houvesse elementos de prova capazes de confrontar a fiscalização, ou que ao menos levantassem dúvidas na apuração dos créditos.

Não é o caso. A verdade material é um princípio que norteia o processo administrativo fiscal, autorizando o julgador a tomar medidas para o saneamento e instrução do processo quando necessário. Porém, cabe ao julgador essa prerrogativa. Estando os autos suficiente instruídos, com todos os instrumentos de prova necessários para o deslinde da causa, não há que se falar em diligência.

Cabe lembrar, por oportuno, que o caso se trata de pedido de ressarcimento, cujo ônus da prova da liquidez e certeza cabe ao contribuinte. Caso alguma rubrica de crédito não tenha sido deferida por falta de elementos de prova, não cabe agora em sede de análise de recurso voluntário realizar a diligência para solicitar as provas que a Recorrente já deveria ter trazido, para fins de realizar uma nova fiscalização.

Nego provimento às preliminares. Passo ao mérito.

MÉRITO

Como visto, a Recorrente formulou pedido de ressarcimento de créditos como vinculados às receitas não tributas auferidas no mercado interno. No entanto, incluiu no ressarcimento todos os seus créditos, inclusive aqueles não passíveis de ressarcimento, como os créditos presumidos da agroindústria e os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno.

A Recorrente também não segregou os créditos vinculados às receitas de exportação. Embora ressarcíveis, deveriam ser objeto de pedido específico. Com tudo isso, a fiscalização realizou toda a apuração e segregação dos créditos, aplicando o rateio proporcional, para excluir do ressarcimento os créditos não ressarcíveis (mercado interno tributado e presumido agroindústria), bem como os créditos vinculados às receitas de exportação.

Assim, não são todos os créditos vinculados ao mercado interno que são passíveis de ressarcimento ou compensação, mas somente aqueles custos, despesas e encargos vinculados a operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de Pis/Pasep e Cofins, ou, em outras palavras, somente os créditos vinculados a **Receitas Não Tributadas no Mercado Interno**.

Temos, então, dentre os créditos que chamaremos de básicos ou normais, aqueles ligados a receitas de exportação, passíveis de desconto e de ressarcimento/compensação; e aqueles associados a receitas do mercado interno. Estes últimos dividem-se entre aqueles passíveis apenas de desconto (créditos do mercado interno vinculados a receitas tributadas) e aqueles passíveis tanto de desconto como de ressarcimento/compensação (créditos do mercado interno vinculados a receitas não tributadas).

[...]

Conforme dispõe o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, em seu art. 2º, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, **não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art.

5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Resumindo, tem-se o seguinte:

- 1) O contribuinte apura os créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo-lhe facultado a utilização de tais créditos para dedução do valor das contribuições apurado mensalmente;
- 2) Além dos créditos básicos do item anterior, o contribuinte apura também os créditos presumidos relativo aos insumos agropecuários adquiridos de pessoa física ou cooperado, pessoa física ou jurídica, bem como os adquiridos de pessoa jurídica com suspensão da exigibilidade das contribuições;
- 3) Os créditos apurados são rateados na proporção das seguintes receitas (ou pelo método da apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração): a) receita tributada no mercado interno, b) receita não tributada no mercado interno, c) receita de exportação;
- 4) Os créditos básicos que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições poderão ser objeto de ressarcimento, após o encerramento do trimestrecalendário, somente se decorrente de custos, despesas e encargos vinculados a: a) receita não tributada no mercado interno, ou b) receita de exportação. Os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno são passíveis apenas de desconto da própria contribuição, não havendo previsão legal para seu ressarcimento ou compensação;
- 5) Tampouco os créditos presumidos, no caso ora em análise, podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, devendo ser usados somente como desconto das contribuições, observado o limite aplicado às sociedades cooperativas;
- 6) Tendo em vista o grau de “privilégio” do crédito, é de se esperar que se utilize como desconto primeiramente o crédito presumido, depois o crédito normal vinculado à receita tributada no mercado interno (Crédito TRIB) e, por último, se ainda remanescer débito, utiliza-se os créditos vinculados a receitas não tributáveis (Crédito NT) e de Exportação.

Nota-se, portanto, que apenas fazem parte da controvérsia os créditos efetivamente pleiteados, quais sejam, aqueles vinculados às receitas no mercado interno, porém, não tributadas, conforme tela do PER/DCOMP abaixo:

PER/DCOMP 3.1				
02.077.618/0001-85	27482.60207.190407.1.1.10-0790			Página 3
Ficha Detalhamento do Crédito - PIS/PASEP Não-Cumulativo - Mercado Interno				
Discriminação	Julho	Agosto	Setembro	Total
Crédito da Contribuição para o PIS/PASEP-Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	271.359,31	228.715,57	297.276,11	797.350,99
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP	0,00	0,00	0,00	0,00

O procedimento de fiscalização analisou nota fiscal por nota fiscal, item por item, CFOP por CFOP, para classificar as rubricas dos créditos em bens para revenda, fretes, insumos etc., conforme se extrai do relatório fiscal:

Primeiramente, foram selecionadas tão-somente as notas fiscais informadas com CST igual a 56 (Operação com Direito a Crédito — Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação) e CST igual a 66 (Crédito Presumido — Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação), visto que as demais situações correspondem a entradas sem direito a crédito por informação do próprio contribuinte interessado (aquisições sem direito a crédito, transferências, entradas e retornos de depósito fechado ou armazém geral, etc): CST igual a 70 (Operação de Aquisição sem Direito a Crédito), 71 (Operação de Aquisição com Isenção), 73 (Operação de Aquisição a Alíquota Zero) e 98 (Outras Operações de Entrada). Acrescente-se que para os CST = 70, 71, 73 e 98 não há indicação de valor de crédito de Pis ou de Cofins nas colunas correspondentes do arquivo fiscal.

Note-se que o contribuinte informou todas as notas com direito a crédito apenas nos CST=56 e CST=66. Entretanto, há situações, conforme se verá adiante, a exemplo de compras de mercadoria tributada para comercialização no mercado interno, em que o crédito forçosamente estará ligado somente a receitas tributadas no mercado interno (CST=50: Operação com Direito a Crédito — Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno). Tais situações serão objeto de alteração do CST por parte desta auditoria.

[...]

A princípio, também deveriam ficar de fora da tabela acima os CFOP 1556 e 2556 (Compra de material para uso ou consumo), mas os associamos à rubrica do DACON "Outras Operações com Direito a Crédito" em razão da resposta do contribuinte, de 15 de agosto de 2012, em atendimento parcial ao termo de intimação, onde esclarece que os créditos informados na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" dos DACON referem-se a operações de "Simples Remessa de Compra p/ Entrega Futura" e "Aquisição de Material p/ Consumo". As operações de compra para recebimento futuro, por sua vez, foram consideradas nas rubricas "Bens para Revenda" (CFOP 1117 e 2117) e "Bens Utilizados como Insumos" (1116 e 2116) — v. Tabela 07 anterior.

Quanto às notas fiscais/conhecimentos de transporte (CFOP 1352, 1353, 2352 e 2353), constatamos que foram todas elas informados nos DACON na rubrica "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda". Embora parte destas notas refiram-se, na verdade, a fretes na operação de compra, que em certas situações podem gerar créditos incorporados ao custo da mercadoria ou insumo adquiridos, portanto associados às rubricas "Bens para Revenda" e "Bens Utilizados como Insumos", preferimos não fazer tal distinção para facilitar a análise, associando-as todas à rubrica "Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda", como fez o contribuinte.

[...]

Os arquivos Entradas_2006_1T.ods (1º trimestre/2006), Entradas_2006_2T.ods (2º trimestre/2006), Entradas_2006_3T.ods (3º trimestre/2006), Entradas_2006_4T.ods (4º trimestre/2006), que acompanham o presente Relatório Fiscal conforme o trimestre a que se refiram os respectivos despachos decisórios, identificam todos os itens de notas de entrada consideradas na análise do crédito citados na Tabela 08 anterior, e possibilitam ao contribuinte identificar, item a item, aqueles correspondentes às situações reportadas neste relatório como não geradoras de crédito com a correspondente justificativa de sua não aceitação. Os citados arquivos são subdivididos em três planilhas (abas da planilha principal): “Crédito Básico”, “Crédito Presumido Agroind.” e “Mat. Consumo”.

Com essa auditoria, a fiscalização apurou os créditos passíveis de ressarcimento, fixando a aplicação da IN n. 247/2002 e 404/2004 para a apuração dos créditos relativos aos insumos, identificando os créditos admitidos e os glosados:

Dessa forma, serão identificados, um a um, todos os itens de notas fiscais/conhecimentos de transporte não acatados por esta auditoria como itens sem direito a crédito, de forma a representar uma exclusão (glosa) da base de cálculo correspondente aos valores informados nos arquivos digitais (Tabela 08 acima).

Saliente-se que todas as provas estão nos autos e não há controvérsia quanto aos fatos, mas sim quanto à possibilidade jurídica do crédito, a exemplo dos insumos, bens adquiridos para revenda sujeitos ao regime monofásico, bens com suspensão etc.

CONCEITO DE INSUMOS

O conceito de insumos adotado pela fiscalização, como dito, estava alinhado com a IN SRF n. 404/2004 e 237/2002, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, neste ponto, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte” (grifei):

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 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. 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CAREF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

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

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais

e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARE, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa. (grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada no recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo "atividade econômica" para a atividade produtiva e prestação de serviços (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo 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**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações de o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de um gasto incorrido para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas "na" produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Art. 3º (...)

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

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos e Parecer Normativo RFB n. 05/2018.

Saliente-se, mais uma vez, que o caso se trata de pedido de ressarcimento, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo. Isso foi realizado durante todo o procedimento de fiscalização e o agente fiscal conferiu cada etapa do processo produtivo a fim de apurar os créditos de insumos.

A ordem de análise das glosas será de acordo com a disposição realizada no relatório fiscal do Despacho Decisório.

DAS GLOSAS

Créditos Básicos de Bens para Revenda

Em relação aos bens adquiridos para revenda, a fiscalização não admitiu os créditos quando os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, regime monofásico e adquiridos de pessoa física.

A fundamentação da glosa foi o quanto previsto no art. 3º, § 2º, II da Lei 10.637/2002 no que diz respeito às compras de pessoa física e compras com alíquota zero. Quanto aos bens sujeitos ao regime monofásico, o fundamento foi o art. 2º, § 1º, c/c art. 3º, I, "b", da Lei 10.637/2002.

A seguir passamos a expor as razões da não aceitação do crédito dos demais valores de notas fiscais acima indicados ("Operação Sem Direito a Crédito"), com a consequente correção do CST informado pelo contribuinte (alteração do CST= 56 para CST= 70, 73 e 98).

a) Compra para Comercialização de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero:

a1) Defensivos Agropecuários da posição 38.08 da TIPI

Foram glosados 25 itens de NF, no valor de R\$ 135.988,42, referentes a compras de defensivos agropecuários da posição 38.08 da TIPI sujeitos à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito.

...

a2) Sementes e Mudanças Destinadas à Semeadura e Plantio

Foram glosados 38 itens de NF, no valor de R\$ 287.486,95, referentes a compras de sementes sujeitas à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito.

...

a3) Produtos Químicos do Cap. 29 da NCM

Foram glosados 223 itens de NF, no valor de R\$ 110.010,19, referentes a compras de produtos químicos do Cap. 29 da NCM relacionados no Anexo I dos Dec. 5.127/04, 5.821/06 e 6.426/08 sujeitos à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito.

...

b) Compra para Comercialização de Mercadoria Sujeita à Incidência Monofásica e Alíquota Reduzida a Zero nas Operações Posteriores por Revendedores e Varejistas:

b1) Autopeças do Anexo I da Lei 10.485/2002

Foram glosados 15.543 itens de NF, no valor de R\$ 4.505.106,99, referentes a compras de autopeças do Anexo I da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, sujeitas à incidência monofásica e

alíquota reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas

...

b2) Autopeças do Anexo II da Lei 10.485/2002

Foram glosados 2.285 itens de NF, no valor de R\$ 653.604,25, referentes a compras de autopeças do Anexo II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, sujeitas à incidência monofásica e

alíquota reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas

...

b3) Pneus e Câmaras-de-ar das Posições 40.11 e 40.13 da TIPI

Foram glosados 38 itens de NF, no valor de R\$ 43.201,15, referentes a compras de pneus e câmaras-de-ar das posições 40.11 e 40.13 da TIPI, sujeitos à incidência monofásica e alíquota

reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas

...

b4) Medicamentos da Lei 10.147/2000

Foram glosados 38 itens de NF, no valor de R\$ 16.193,11, referentes a compras de medicamentos do art. 1º, caput, da Lei 10.147, de 21 de dezembro de 2000, sujeitos à incidência

monofásica e alíquota reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas

...

b5) Máquinas e Veículos da Lei 10.485/2002

Foram glosados 2 itens de NF, no valor de R\$ 228.000, referentes a compras de tratores do caput do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, sujeitos à incidência monofásica e alíquota reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas

...

c) Compra para Comercialização de Mercadoria Adquirida de Pessoa Física

Foram glosados 25 itens de NF, no valor de R\$ 87.459,5, referentes a compras para comercialização (CFOP 1102) de mercadoria adquirida de pessoa física. Tais mercadorias adquiridas junto a pessoas físicas não geram crédito básico e tampouco geram crédito presumido da agroindústria, vez que não são utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

...

d) Movimentação de Mercadorias entre Estabelecimentos Industrial e Comercial da Própria PJ

Foram glosados 128 itens de NF, no valor de R\$ 276.781,56, por não se tratar de aquisições de bens, e sim movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte (CNPJ

básico do participante = CNPJ básico do contribuinte nos arquivos fiscais). Não sendo caracterizada a compra, trata-se outras entradas sem direito a crédito.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente aduz que a d. DRJ não enfrentou a controvérsia. Isso porque o regime da não cumulatividade permite utilizar os valores pagos nas operações antecedentes para abatimento do tributo devido. Afirmar que pela leitura do acórdão, depreendesse que apenas os créditos de exportação são ressarcíveis ou compensáveis, em frontal ofensa ao art. 16 da Lei n. 11.116/2005.

Afirma, ainda, que a apuração dos créditos sobre as compras sujeitas ao regime monofásico é plenamente devida. Isso porque os produtos serão destinados aos cooperados, não havendo tributação nessa operação. Como no regime monofásico o montante de tributo recolhido considera o montante que seria devido na próxima etapa de comercialização, e como a próxima etapa de comercialização foi realizada com cooperado, essa parcela embutida na alíquota monofásica deve ser excluída da tributação por meio a apuração de um crédito.

Público e notório que, nos preços pagos pelos produtos de tributação monofásica, está inclusa parcela de contribuição devida pelo comerciante varejista, mas não pelas sociedades cooperativas agropecuárias. Foi esta parcela, que a Manifestante se creditou e dela tem direito, conforme os arts. 3º. da Lei 10.833 c/c 17, da lei 11.033/2004 e 165, I, do CTN.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente. Primeiro porque foram reconhecidos como ressarcíveis exatamente os créditos apurados de acordo com o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 e art. 16 da Lei n. 11.116/2005, não encontrando correspondência esse argumento com a controvérsia dos autos.

Segundo porque há expressa vedação legal para a apuração de créditos sobre compras não tributadas, conforme dispositivo abaixo:

Lei n. 10.637/2002. Art. 3º. § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

Quanto às compras sujeitas ao regime monofásico, trata-se de uma tributação de incidência única, concentrada, excluída do regime não cumulativo exatamente por não ser plusifásico.

Não se trata de substituição tributária. Com isso, o adquirente da mercadoria sujeita ao regime monofásico do PIS e COFINS não está sendo substituído pelo fornecedor, que recolherá o montante de tributo que seria devido pelo adquirente em sua operação de revenda. Isso ocorre no ICMS-ST, mas não no PIS e na COFINS.

O regime monofásico das contribuições não é substituição tributária, mas sim incidência única, concentrada, desprezando-se as potenciais vendas que poderiam acontecer nas demais etapas da cadeia comercial. Com isso, no montante de tributo devido no regime monofásico não está inserido o montante do tributo que seria devido pelo adquirente em sua operação de revenda, não sendo possível a apuração de um crédito sobre esse montante se a operação de revenda for, na verdade, uma remessa do produto para cooperado, não sendo aplicável o art. 150, § 7º da Constituição da República.

Quanto à movimentação de mercadorias entre estabelecimento industrial e comercial da própria Recorrente, não há argumento de defesa para este ponto. A fiscalização realizou a glosa afirmando que não se trata de compra para revenda, mas sim de movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte, não sendo possível a apuração de créditos.

Não há reparos nas glosas. As mantenho.

Créditos Básicos de Bens Utilizados como Insumos

A fiscalização realizou diversas glosas de créditos escriturados como insumos, seja porque os insumos estavam submetidos à alíquota zero, seja porque a fiscalização afirmou não ser insumo, seja porque adquirido de pessoa física, afirmando não ser possível sua reclassificação para crédito presumido da agroindústria.

a) Compra para Industrialização ou Produção Rural de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero:

a1) Corretivo de Solo de Origem Mineral do Cap. 25 da TIPI Foram glosados 30 itens de NF, no valor de R\$ 42.098,00, referente a compra de corretivo de solo de origem mineral classificado no Cap. 25 da TIPI sujeitos à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito.

...

a2) Farinha classificada no código 110313 da TIPI

Foram glosados 5 itens de NF, no valor de R\$ 20.549,00, referente a compra de farinha classificada no código 1103.13 da TIPI sujeita à alíquota zero e, portanto, sem direito a crédito.

...

b) Compra para Industrialização ou Produção Rural de Bem Não Enquadrado como Insumo

Foram glosados 5 itens de NF, no valor de R\$ 54.805,00, por se tratar de compras de bens não utilizados como insumos e, portanto, sem direito a crédito.

...

c) Compra para Industrialização ou Produção Rural de Mercadoria Adquirida de Pessoa Física

Foram glosados 91 itens de NF, no valor de R\$ 19.689,38, referentes a compras para industrialização (CFOP 1101) de produto adquirido de pessoa física. Tais mercadorias adquiridas junto a pessoas físicas não geram crédito básico (CST informado = 56).

...

d) Movimentação de Mercadorias entre Estabelecimentos da Própria PJ

Foram glosados 2 itens de NF, no valor de R\$ 4.923,52, por não se tratar de aquisições de bens, e sim movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte (CNPJ básico do participante = CNPJ básico do contribuinte nos arquivos fiscais). Não sendo caracterizada a compra, trata-se de outras entradas sem direito a crédito.

...

e) Compra de Insumo Adquirido de Cooperado PJ

Foi glosado 1 item de NF, no valor de R\$ 1.551,07, com indicação de CST= 56 (Crédito Básico) nos arquivos do ADE. Ocorre que é vedado apuração de crédito básico referente a produto adquirido de cooperado. Tampouco não se trata de reclassificação para crédito presumido, visto que o bem ("ALGODÃO EM PLUMA") não se trata de insumo destinado à alimentação humana ou animal.

Neste ponto, a defesa da Recorrente é genérica, apenas sustentando que o conceito de insumos, segundo o STJ, não pode ser aquele conceito restrito, associado ao mesmo raciocínio dos créditos não cumulativos do IPI. Não há uma especificação sobre os insumos.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente, tendo em vista a existência de expressa vedação legal para a apuração de créditos sobre compras não tributadas, conforme dispositivo abaixo:

Lei n. 10.637/2002. Art. 3º. § 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

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

Quanto aos bens adquiridos de pessoa física, como algodão em pluma, e demais insumos, a Recorrente não demonstra a essencialidade ou relevância ao seu processo produtivo, nem mesmo contesta a impossibilidade de sua conversão em crédito presumido.

Quanto a glosa de movimentação de insumos entre estabelecimentos (Item d – movimentação de insumos), a d. DRJ entendeu que tais glosas deviam ser revertidas, já que não houve uma contestação da fiscalização quanto a sua qualificação de insumos, porém, para o trimestre em questão, não houve essa glosa:

Também devem ser revertidas a glosas das movimentações de insumos utilizados no processo produtivo (informadas no Relatório Fiscal no item "bens adquiridos como insumos"), por não ter havido contestação da fiscalização em relação à condição de insumo, devendo seguir o entendimento das movimentações das lenhas para caldeiras, ou seja, custo de produção. Contudo, no trimestre em análise não houve glosa desse tipo de movimentação (vide Tabela 10B).

Portanto, quanto aos demais itens restantes para a análise, diante da ausência de liquidez e certeza dos créditos, mantenho as glosas.

Créditos Básicos de Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete

a) Frete de Compra de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero

A fiscalização argumentou a existência de previsão legal para apuração de créditos sobre fretes apenas e tão somente se relacionados com operações de venda e se suportados pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei n. 10.833/2003

No entanto, sustentou a possibilidade de inclusão dos valores dispendidos com frete na aquisição de insumos, já que essa despesa comporá o custo de aquisição do produto. Para que isso seja possível a fiscalização aduz que o frete esteja submetido à tributação e, além disso, é necessário que o bem adquirido também dê direito à apuração de crédito.

Assim, o frete é um acessório, não sendo possível a apuração de um crédito como uma despesa autônoma. Portanto, o frete, por ser custo de aquisição do insumo, assume a mesma natureza deste, não podendo ser admitido o crédito se o custo do bem adquirido não pode ser inserido na base de cálculo dos créditos.

Com esse raciocínio, foram glosados os créditos de frete apurado sobre as notas fiscais e conhecimentos de transporte quando o insumo estava sujeito à alíquota zero.

a1) Adubos e Fertilizantes do Cap. 31 e suas Matérias Primas...

a2) Defensivos Agropecuários da posição 38.08 da TIPI...

a3) Corretivos de Solo do Cap. 25 da TIPI

A fiscalização admite a existência de notas fiscais de fretes para o transporte de tais produto. Com isso, não são fretes que integram o custo de aquisição, pois não foi fornecido pelo fornecedor e incluído no valor da operação.

Em relação ao conceito de insumos, já resta assentado que todos os gastos que integram o processo produtivo, sendo essenciais ou relevantes para a produção do produto, devem ser tratados como insumos, afastando o conceito restrito inspirado no IPI. Assim, os bens adquiridos para utilização na fase agrícola e industrial, como componentes do processo produtivo, são insumos, e o frete para o seu transporte integra o seu custo de aquisição quando o frete é incluído no valor da operação pelo fornecedor do produto adquirido.

No entanto, o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero).

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.

O próprio parecer RFB nº 05/2018 reconhece essa diferença no frete:

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), **estão incluídos no custo de aquisição dos insumos** geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

a) preço de compra do bem;

b) **transporte do local de disponibilização pelo vendedor** até o estabelecimento do adquirente; (...)

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior. (grifei)

A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação de insumo com suspensão ou alíquota zero, por exemplo, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, o frete pode representar, ainda, uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.

Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas

pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.

Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo de frete deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, em contratação de serviço específica, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que foi tributado e que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão nº 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Isso porque, se o frete foi uma despesa separada por um serviço de transporte contratado pela Recorrente, sujeita à incidência das contribuições, estará também sujeita à apuração dos créditos, revertendo-se as glosas se os produtos transportados foram considerados insumos por esta decisão.

Assim, devem ser revertidas as glosas apurados sobre os fretes contratados para o transporte de insumos utilizados no processo produtivo.

b) Frete de Compra de Produtos Sujeitos à Incidência Monofásica e Alíquota Reduzida a Zero nas Operações Posteriores por Revendedores e Varejistas

c) Frete de Pessoa Física

A fiscalização realizou a glosa dos fretes para o transporte de bens adquiridos para revenda, mas submetidos ao regime monofásico. Conforme determina a alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, não se pode descontar créditos de produtos monofásicos adquiridos para revenda.

Neste ponto as glosas devem ser mantidas. Referido frete não pode ser tratado como insumo do processo produtivo, na medida em que se refere a uma despesa incorrida para o transporte de bens para revenda, portanto, inserida no art. 3º, I, da Lei n. 10.637/2002.

Quanto ao frete contratado de pessoa física, a operação não é tributada pelas contribuições, o que impossibilita a apuração de créditos, nos termos do art. 3º, § 2º da Lei n. 10.637/2002.

d) Fretes Não Relacionados a Operações de Venda de Bens ou de Compra de Bens para Revenda ou de Insumos

Neste tópico, a fiscalização realizou a glosa de fretes não relacionados com o processo produtivo, nem mesmo com aquisição de bens para revenda, havendo parte deles em que não houve nem a especificação sobre a que se refere, apesar de a Recorrente ter sido intimada para tanto.

São os fretes a seguir:

d1) Frete de Imobilizado

d2) Frete de Retenção

d3) Frete Não Especificado na Resposta à Intimação Fiscal 001/2012

Em sede de recurso voluntário a Recorrente apresenta uma argumentação genérica para afirmar que o custo do frete integra o valor da aquisição de bens destinados a revenda,

nos termos do art. 13 do Decreto-lei 1.598/1977. Questiona também o argumento da fiscalização de que o frete, por incorporar ao custo de aquisição do bem, passa a receber a mesma natureza tributária do bem transportado, não sendo passível de crédito se sobre o valor do produto não for possível apurar o crédito, como nos casos de alíquota zero.

Esses argumentos se aplicam aos fretes glosados na alínea “a” acima analisado, no que diz respeito aos fretes de insumos. Porém, a Recorrente nada argumenta sobre os fretes de ativo imobilizado e demais bens não enquadrados como insumos, tampouco adquiridos para revenda. Não há especificação sobre quais são os produtos, tampouco os ativos, bem como onde são utilizados no processo produtivo.

Caberia à Recorrente trazer explicações e provas para a demonstração da liquidez e certeza neste ponto.

Mantenho essas glosas.

e) Frete de Compra não Enquadrada como Insumo ou Bem para Revenda

Neste ponto a fiscalização realizou a glosa sobre fretes de compras de bens não enquadrados como insumo, nem como bem para revenda.

Em sede de recurso voluntário a Recorrente apresenta uma argumentação genérica para afirmar que o custo do frete integra o valor da aquisição de bens destinados a revenda, nos termos do art. 13 do Decreto-lei 1.598/1977. Questiona também o argumento da fiscalização de que o frete, por incorporar ao custo de aquisição do bem, passa a receber a mesma natureza tributária do bem transportado, não sendo passível de crédito se sobre o valor do produto não for possível apurar o crédito, como nos casos de alíquota zero.

Esses argumentos se aplicam aos fretes glosados na alínea “a” acima analisado, no que diz respeito aos fretes de insumos. Porém, a Recorrente nada argumenta sobre os fretes de ativo imobilizado e demais bens não enquadrados como insumos, tampouco adquiridos para revenda. Não há especificação sobre quais são os produtos, tampouco os ativos, bem como onde são utilizados no processo produtivo.

Caberia à Recorrente trazer explicações e provas para a demonstração da liquidez e certeza neste ponto.

Mantenho essas glosas.

f) Frete de Transferência

A fiscalização realizou glosa nos fretes para transferência de LENHA (lenha para caldeira) utilizado como combustível no processo produtivo. A própria Recorrente cultiva o eucalipto e produz a lenha, transferindo-a para os estabelecimentos industriais. Como não se trata de frete na operação de venda, a fiscalização realizou a glosa.

A Recorrente continua argumentando a possibilidade de tais créditos em seu recurso voluntário, mas referidas glosas não fazem mais parte da controvérsia, tendo em vista que a d. DRJ já reverteu essas glosas no acórdão recorrido, aplicando o conceito de insumos firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR em sede de recursos repetitivos:

Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das

demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção ou na prestação finais, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

Nessa linha de entendimento, podem gerar crédito como custos de produção o frete de transferência (movimentação) das lenhas da unidade florestal para a indústria, consumidas no processo produtivo da empresa, devendo ser revertida a glosa especificamente em relação a esse item.

Também devem ser revertidas a glosas das movimentações de insumos utilizados no processo produtivo (informadas no Relatório Fiscal no item “bens adquiridos como insumos”), por não ter havido contestação da fiscalização em relação à condição de insumo, devendo seguir o entendimento das movimentações das lenhas para caldeiras, ou seja, custo de produção. Contudo, no trimestre em análise não houve glosa desse tipo de movimentação (vide Tabela 10B).

Portanto, este ponto do recurso voluntário não deve ser conhecido, pois já revertido pela r. decisão guerreada.

Créditos Básicos de Outras Operações com Direito a Crédito

Ao analisar a documentação juntada, a fiscalização realizou intimação da Recorrente para explicar a rubrica “outras operações com direito a crédito” constante de seus demonstrativos. Considerando-se a resposta do contribuinte à Intimação Fiscal, essa rubrica contempla as operações de “Simples Remessa de Compra p/ Entrega Futura” e “Aquisição de Material p/ Consumo”.

Quanto aos itens relacionados com simples remessa de compra para entrega futura, a fiscalização alocou nas rubricas de créditos de bens para revenda ou bens utilizados como insumo, restando para análise apenas as operações de “Aquisição de Material p/ Consumo”, relativos aos CFOP 1556 e 2556 (Compra de material para uso ou consumo).

A fiscalização detectou que tais operações referem-se à aquisições de material para uso ou consumo e de outros produtos ou serviços que não se enquadravam nos conceitos de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem ou de quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (Instrução Normativa SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º), realizando a glosa por esse argumento.

Ainda, além de argumentar que não se tratava de insumos, a fiscalização argumentou que parte das aquisições de bens para revenda ou bens e serviços utilizados como insumos foram realizadas de pessoas físicas. Também por esse motivo argumentou-se pela glosa, nos termos do art. 3º, § 2º, II e § 3º, I da Lei 10.637/2002.

Em sede de manifestação de inconformidade, repisado em seu recurso voluntário, a Recorrente argumentou que essas compras são insumos, pois se referem a peças de reposição aplicadas em substituição à outra, consumida no processo industrial “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. Da mesma forma

os óleos, lubrificantes e materiais de limpeza industrial são indispensáveis para adequado funcionamento da indústria e sofrem “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas” no processo produtivo.

A d. DRJ manteve as glosas, porém, inovou nos fundamentos. Argumentou que as aquisições de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos não implicam, por si só, em imediata autorização para desconto da contribuição, na medida em que depende da análise do caso concreto para fins de identificar se a máquina é utilizada no processo produtivo e se o reparo prolonga a vida útil do bem, fazendo com que as despesas com peças de reposição sejam ativadas.

Assim, afirmou que uma parte e peça pode ser insumo se empregada em máquina que integra o processo produtivo, não sendo mais necessário que sofra desgaste ou deteriore em ação direta sobre o produto fabricado. No entanto, negou provimento à manifestação de inconformidade, sob o argumento de que, antes de analisar se as partes e peças são insumos, deve-se analisar se as partes e peças prolongaram a vida útil do ativo por mais de um ano, situação em que deveriam ser escrituradas no ativo imobilizado.

Como não há provas nos autos sobre a ativação ou não das partes e peças, e referida prova é ônus da contribuinte, negou provimento.

Discordo do posicionamento. A fiscalização não entrou nesse detalhe, ao contrário, analisou as referidas compras e concluiu que as despesas não eram passíveis de crédito apenas e tão somente porque não se enquadravam no conceito da IN SRF n. 404/2004, isto é, não eram matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, e também não sofriam desgaste por ação diretamente exercida sobre o produto fabricado:

Quanto aos CFOP 1556 e 2556, tais operações referem-se à aquisições de material para uso ou consumo e de outros produtos ou serviços que não se enquadram nos conceitos de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem ou de quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (Instrução Normativa SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º), de modo que foram glosados em sua integralidade.

No entanto, ainda assim, não é possível reverter as glosas. Isso porque a Recorrente não demonstra quais são essas partes e peças, combustíveis e material de limpeza, tampouco demonstra, nem mesmo explica, em quais máquinas foram aplicadas, e em qual momento do processo produtivo tais materiais de uso e consumo são utilizados.

Ainda, as glosas de créditos sobre a aquisição de material de uso e consumo perante pessoa física também não poderão ser revertidas, diante da expressa vedação legal contida no art. 3º, § 2º, da Lei n. 10.637/2002.

Mantenho as glosas.

Créditos Presumidos da Agroindústria

A fiscalização excluiu do ressarcimento os créditos presumidos da agroindústria, considerando que referidos créditos somente podem ser utilizados para deduzir o valor devido das próprias contribuições, sem a possibilidade de ressarcimento ou compensação com outros débitos administrados pela RFB. Ainda, limitou os créditos apenas ao montante de débitos de PIS e COFINS no período.

A Recorrente argumenta pela aplicação retroativa das leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que passaram a permitir o ressarcimento de créditos presumidos da agroindústria. Não há reparos aos argumentos da fiscalização.

Nestes termos, a pessoa jurídica que desenvolve atividades agroindustriais pode apurar crédito presumido de PIS e COFINS na compra de insumos de pessoas físicas ou cooperativas, na forma como previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, para compensar, exclusivamente, com débitos destas mesmas contribuições (*caput*). Por isso, tais créditos não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

O direito que se discute nestes autos é o direito de utilizar este crédito para compensar com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, bem como o direito de requerer o ressarcimento em dinheiro deste crédito.

Vejamos o que diz referido artigo 8º:

Lei nº 10.925/2004. Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias** de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (grifei)

Perceba que os créditos presumidos somente podem ser utilizados para DEDUZIR do PIS e da COFINS devidas em cada período de apuração, não restando autorizada sua utilização em compensações com outros débitos.

Ainda, não é possível aplicar retroativamente um benefício fiscal previsto pela legislação, senão nos termos do que a própria lei estabelece.

Assim, por exemplo, a Lei n. 12.058/2009, em seu art. 36, quando permitiu que os créditos presumidos da agroindústria relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM pudessem ser objeto de ressarcimento ou compensação, previu que o pedido de ressarcimento dos créditos presumidos apurados em 2006 somente poderia ser realizado a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação da referida lei. O presente PER/DCOMP foi transmitido anos antes, em 19/04/2007.

No entanto, os créditos presumidos podem ser acumulados trimestre a trimestre para deduzir das contribuições devidas, não existindo a limitação ao montante de débitos do trimestre.

No mais, a fiscalização fez ajustes nos cálculos dos créditos presumidos, aplicando a alíquota dos créditos presumidos a partir da NCM dos insumos adquiridos, sobre os respectivos valores de aquisição.

Cabe lembrar que os valores acima correspondem ao somatório do "Valor dos Itens Menos Desconto" informados nos arquivos digitais. Conforme já observado, não se utilizou diretamente o campo "PIS: Base de Cálculo" dos arquivos digitais porque fora calculado indevidamente na alíquota correspondente a 50% da alíquota básica para soja em grãos. Ocorre que para os meses em tela (ano de 2006), a alíquota prevista era de 35% da alíquota básica. A alíquota de 50% para a soja passou a valer apenas a partir de 15/06/2007, data de vigência da Lei nº 11.488, de 2007.

O crédito presumido para o ano de 2006 de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, todo ele de insumos de origem vegetal decorrente da aquisição de "SOJA EM GRAOS" e "MILHO EM GRAOS", deverá ser calculado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições com direito a crédito (R\$ 250.938.031,92 levantado na tabela anterior), da alíquota correspondente a 35% da alíquota básica prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, consoante previsto no inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (redação original), ou seja, $35\% \times 1,65\% = 0,5775\%$ (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento).

Cabe observar que o contribuinte informou nos DACON (v. Tabela 08 anterior), além da Linha 26 ("CALCULADOS A ALIQUOTA DE 0,5775%"), correspondente a insumos de origem vegetal, também valores na Linha 25 (CALCULADOS A ALIQUOTA DE 0,9900%), correspondente a insumos de origem animal (60% da alíquota básica X 1,65%).

Neste ponto, para o cálculo do crédito presumido, deve-se aplicar o percentual de presunção a partir da NCM do produto fabricado, aplicado sobre o valor de aquisição de seus insumos, conforme entendimento firmado na Súmula CARF n. 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Créditos presumidos glosados

A fiscalização realizou a glosa de créditos presumidos ao constatar que algumas compras tiveram como destino a revenda, sem a sua utilização como insumo para a produção de mercadoria destinada a alimentação humana ou animal. Dentre os itens, ainda, foram adquiridos de pessoa física, mais um argumento para a glosa:

Ocorre que as compras de "LEITE IN NATURA RESF" (mercadoria de origem animal), foram todas elas vinculadas a operações de comercialização no mercado interno (CFOP = 1102/ Compra para comercialização), não gerando assim nenhum crédito presumido calculado à alíquota de 0,9900%. Também não geraram crédito presumido, por igual motivo, as compras de "SORGO EM GRAOS".

...

a) Compra para Comercialização de Mercadoria Adquirida de Pessoa Física

Foram glosados 35.787 itens de NF, no valor de R\$ 39.030.486,21, referentes a compras para comercialização (CFOP 1102) de mercadoria adquirida de pessoa física ("LEITE IN NATURA RESF", "MILHO EM GRAOS" e "SORGO EM GRAOS"). Tais mercadorias adquiridas de pessoas físicas, todas elas cooperadas, não geram crédito básico e tampouco geram crédito presumido da agroindústria, vez que não se destinaram à utilização como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, e sim à comercialização.

[...]

b) Compra para Comercialização (CFOP 1102) de Mercadoria Adquirida de Cooperado PJ

Foram glosados 171 itens de NF, no valor de R\$ 1.463.566,98, com indicação de CST= 66 (Crédito Presumido) nos arquivos digitais, referentes a mercadorias adquiridas para revenda de cooperado pessoa jurídica (“LEITE IN NATURA RESF”, “MILHO EM GRAOS” e “SORGO EM GRAOS”). Tais mercadorias não podem gerar crédito presumido porque não se destinaram à utilização como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, e sim, à comercialização. Tais entradas tampouco geram crédito básico, pois é vedado apuração de crédito básico referente a produto adquirido de cooperado.

[...]

c) Compra para Comercialização (CFOP 1102) de Mercadoria Adquirida de PJ (CST informado = 66)

Foram glosados 22 itens de NF, no valor de R\$ 457.909,35, referentes a mercadorias adquiridas para revenda (CFOP 1102) de pessoa jurídica (“LEITE IN NATURA RESF”) com indicação de CST= 66 (Crédito Presumido) nos arquivos digitais. Tais mercadorias, entretanto, não podem gerar crédito presumido porque não se destinaram à utilização como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, e sim, à comercialização.

[...]

d) Movimentação de Mercadorias entre Estabelecimentos da Própria PJ

Foram glosados 17 itens de NF, no valor de R\$ 20.840.389,00, por não se tratar de compra, e sim movimentação de mercadorias (soja e milho em grãos) entre estabelecimentos do próprio contribuinte (CNPJ básico do participante = CNPJ básico do contribuinte nos arquivos fiscais). Não sendo caracterizada a aquisição dos bens, trata-se de outras entradas sem direito a crédito.

Em sede de recurso voluntário a Recorrente sustentou que essas aquisições não eram passíveis de crédito presumido, mas sim de crédito integral, uma vez que os fornecedores de tais produtos tributaram suas vendas, pois não atendiam os requisitos da legislação para fruir da suspensão das contribuições.

Público e notório que a suspensão da incidência tributária é benefício fiscal e, destarte, deve ser interpretada restritivamente e somente pode ser considerada se presentes todos os requisitos exigidos pela legislação pela Instrução Normativa, tanto isso é verdade que a IN 997/2009, instituiu parágrafo 3º. à disposição retromencionada, afirmando exatamente o entendimento da Manifestante.

Supõe-se que a glosa do crédito decorre da comercialização da produção recebida. **Entretanto a fiscalização não comprovou se as condições impostas pela SRF foram ou não cumpridas pelos adquirentes das mercadorias** - porque realmente não o foram - razão pela qual **não se aplica a vedação de crédito** decorrente da suspensão supostamente arguida, mas a integral do disposto no art. 8º. da lei 10.925/2004.

Ainda, afirma que comprovou durante a fiscalização que parte das compras foram destinadas à produção de alimentos humanos e animais, como óleo de soja, queijos, rações etc.

Não merecem prosperar os argumentos. A fiscalização detectou que os itens aqui glosados foram apenas revendidos, sem passar por algum processo produtivo. O artigo 8º da Lei n. 10.925/2004 é claro ao estabelecer que o crédito presumido pode ser apurado se os insumos são utilizados para **PRODUZIR** mercadorias destinadas a

alimentação humana ou animal. A simples revenda não confere o direito ao crédito presumido.

Quanto ao argumento das compras com suspensão, cabe argumentar que a suspensão não era facultativa, mas sim obrigatória, desde agosto/2004. A Câmara Superior de Recursos Fiscais já proferiu diversas decisões acolhendo o entendimento de que a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 teve início em 01/08/2004, conforme determina o art. 17, III da mesma lei e da Instrução Normativa n.º 636/2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N.º
10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2006

SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. ART. 9º DA LEI N.º
10.925/2004. INÍCIO DA EFICÁCIA EM 01 DE AGOSTO DE 2004.

Nos termos do art. 17, inciso III da Lei n.º 10.925/2004 e da Instrução Normativa n.º 636/2006, a suspensão da incidência das contribuições para o PIS e a COFINS de que trata o art. 9º da mesma Lei tem sua eficácia a partir de 01 de agosto de 2004.

(Acórdão nº 9303-008.231, Sessão de 19 de março de 2019, Rel. Consa. Vanessa Marini Cecconello)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

PIS/COFINS. SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº
10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF nº 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista.

(Acórdão nº 9303-010.444, Sessão de 17 de junho de 2020, Rel. Cons. Jorge Olmiro Lock Freire)

Desta feita, diante da previsão legal contida no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004 e na IN SRF nº 636/2006, a suspensão das contribuições ao PIS e à Cofins deve ser aplicada a partir de 01/08/2004.

Assim, como as compras não foram submetidas à tributação das contribuições, não é possível a apuração dos créditos das contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e não foram submetidos ao processo produtivo de alimentos, mas tão somente revendidos, não são passíveis nem de crédito integral, nem de crédito presumido da agroindústria.

Em síntese, apenas deve ser revista a apuração do crédito presumido previsto no art. 8º e § 1º da Lei n. 10.925/2005, consideradas pela fiscalização, aplicando-se o percentual de presunção de acordo com a súmula CARF n. 157.

CORREÇÃO MONETÁRIA

De ofício, entendo ser correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

Súmula CARF nº 125

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

Peço vênica para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que *a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal*.

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de **tributo sujeito ao regime não cumulativo** ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "*Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado.*"

Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária. No entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, comecei a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco".
[...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

...

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, **a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito**, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o **transcurso do prazo de 360 dias de que**

dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco. (grifei)

E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco** (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decidido pelo STJ.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar parcial provimento, revertendo-se as glosas apuradas sobre fretes contratados para o transporte de insumos, mesmo que tais insumos estejam submetidos à alíquota zero ou suspensão.

Quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, não ressarcíveis, deve ser aplicada a súmula CARF n. 157 para os cálculos.

Sobre o valor a ser ressarcido deve ser aplicada SELIC, contada após escoado o prazo de 360 dias da formulação do pedido.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário para na parte conhecida dar parcial provimento, revertendo-se as glosas apuradas sobre fretes contratados para o transporte de insumos, mesmo que tais insumos estejam submetidos à alíquota zero ou suspensão. Quanto aos demais insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, não ressarcíveis, deve ser aplicada a súmula CARF n. 157 para os cálculos e dar parcial provimento ao recurso voluntário para sobre o valor a ser ressarcido ser aplicada SELIC, contada após escoado o prazo de 360 dias da formulação do pedido.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redator