



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.909200/2019-28
ACÓRDÃO	3202-003.862 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGRICOLA ALTO RIO GRANDE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS DESONERADOS. SÚMULA CARF 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para indeferir o pedido de diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas com dispêndios com fretes na aquisição de Leite cru/"in natura", desde que observada a Súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o deferimento parcial do pedido de ressarcimento nº 03318.87045.201216.1.1.11-5348, relativo a crédito de Cofins não cumulativa vinculado à receita não tributada no mercado interno que foi apurado no 2º trimestre de 2013, no valor de R\$ 301.011,43, conforme despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Varginha/MG.

Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal, o trabalho fiscal apreciou todos os pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins relativos ao período transcorrido entre o 1º trimestre de 2013 e o 3º trimestre de 2015, que foram pleiteados com amparo no art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004. Teve como objetivo, outrossim, a análise dos pedidos de ressarcimento de créditos vinculados ao mercado interno não tributado relativos ao período transcorrido entre o 1º trimestre de 2012 e o 4º trimestre de 2015.

No tópico “Análise relativa ao rateio proporcional da receita bruta para apropriação dos créditos ordinários de PIS e COFINS - alíquotas básicas”, a fiscalização relata que a recorrente utilizou o método do rateio proporcional para fins de apuração dos créditos de PIS/Cofins e que os créditos comuns foram vinculados a receitas decorrentes de operações tributadas e não tributadas no mercado interno.

Ademais, explica que a contribuinte considerou que o somatório das receitas com suspensão, tributação monofásica, sem incidência das contribuições, sujeitas à alíquota zero e exclusões da base de cálculo próprias das operações cooperativistas integram a receita bruta não tributada no mercado interno para fins de cálculo dos percentuais mensais de rateio.

Outrossim, registra a fiscalização que as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas, conforme autorização do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, de modo que devem “ser

consideradas como receitas tributadas no cálculo do percentual de rateio para fins de apuração dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação (vide art. 16 da Lei nº 11.116/2005).

Quanto às receitas relativas às saídas com suspensão, argui que a contribuinte inseriu vendas de “leite in natura efetuadas por pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte e resfriamento deste produto”, ou seja, receitas que são oriundas de atividades agropecuárias vinculadas ao crédito presumido, não devendo serem consideradas como receitas tributadas ou não tributadas para fins de cálculo dos percentuais de rateio.

Ressalta que foram excluídos do cálculo do rateio, os valores das receitas vinculadas à venda de produtos sujeitos à tributação monofásica com fundamento no inc. I do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Diz que, em relação aos gastos vinculados a essas receitas, a contribuinte somente poderia se apropriar dos créditos listados nos incisos III, IV, V e VII (energia elétrica, aluguéis, arrendamento mercantil e edificações e benfeitorias). Por isso, excluiu do cálculo do índice de rateio as receitas de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica.

Narra ainda, que no tocante às receitas sujeitas à alíquota zero, que foram incluídas pela contribuinte no cálculo do rateio, relativas às saídas de milho moído (fubá), leite pasteurizado, leite em pó, queijos, manteiga e demais derivados de leite, que elas estão vinculadas à atividade agropecuária que ensejou a apuração de crédito presumido, de modo que não podem ser consideradas no cálculo do percentual de rateio.

Esclarece que “o cálculo do percentual de rateio foi refeito, reclassificando-se as “Exclusões da Base de Cálculo Específicas da Sociedade Cooperativa” como receitas tributadas bem como excluindo-se os valores referentes às saídas com suspensão do leite in natura, e às receitas referentes aos produtos sujeitos à Tributação Monofásica e aos produtos sujeitos à alíquota zero cujas receitas estão vinculadas às atividades agropecuárias da cooperativa que ensejaram créditos presumidos de PIS e COFINS (não os créditos ordinários ora abordados)”.

Demonstra os cálculos dos percentuais de rateio utilizados para determinação dos créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno e não tributadas no mercado interno.

No tópico “Da apuração dos créditos ordinários – alíquotas básicas”, a fiscalização narra que a base de cálculo dos créditos básicos de PIS/Cofins, relativos a aquisições do farelo de soja dos contribuintes ADM DO BRASIL LTDA, ALIANA AGRICOLA DO CERRADO, ABC INDUSTRIA E COMERCIO S/A, GRANOL INDUSTRIA COMERCIO EXP S/A, CARGILL AGRICOLA S/A e BUNGE ALIMENTOS S/A, não coincide com os valores constantes nas respectivas notas fiscais eletrônicas emitidas por esses contribuintes, razão pela qual os respectivos créditos foram glosados.

Diz que o mesmo ocorreu em relação aos créditos vinculados a despesas com combustíveis, óleos minerais e demais derivados do capítulo 27 da NCM, relativamente a aquisições de diversos fornecedores que estão identificados na decisão fazendária.

Relaciona as glosas de créditos sobre diversos serviços que não se enquadram no conceito de insumos, caso das comissões sobre vendas, serviços automotivos, serviços de análises clínicas, serviços de desratização, serviços de lavanderia, serviços de planos de saúde, hospitalares, de assistência médica e odontológica, serviços de auditoria e assessoria empresarial, serviços de consultoria industrial, serviços de controle de pragas urbanas, serviços radiológicos, serviços relativos a sistemas de informação e serviços de transporte de funcionários, serviços de manutenção de máquina e veículos e sobre bens materiais de uso e consumo.

No tópico “Da apuração dos créditos presumidos da agroindústria”, informa que a contribuinte apurou dois tipos de créditos presumidos, a saber:

- vinculado à receita não tributada no mercado interno - aquisição de leite, e
- vinculado à receita tributada no mercado interno - aquisição de milho.

Quanto ao crédito presumido relativo à aquisição de leite in natura, diz ter constatado que “parte do leite in natura adquirido pelo contribuinte foi vendida com suspensão do PIS/COFINS, com amparo no inciso II do §1º do art. 8º da Lei 10.925/2004”. Afirma que, em relação a essas aquisições, a contribuinte não poderia apurar os créditos presumidos agroindustriais.

Esclarece que, na medida em que a contribuinte não apresentou documentos ou prestou esclarecimentos a respeito do crédito presumido, decidiu que “as respectivas parcelas das aquisições de leite in natura vendidas com suspensão do PIS e da COFINS serão calculadas mediante o rateio proporcional, mensal, entre as saídas (vendas) totais de derivados do leite/laticínios (capítulo 4 - NCM) e as aludidas saídas com suspensão das contribuições para o PIS e COFINS, cujos valores foram extraídos do SPED Contribuições do contribuinte”.

Alega que as denominadas bonificações de incentivo da produção, fidelidade, logística, por volume/compra, temperatura resfriador, do leite, temperatura tanque não são despesas aptas a gerar crédito presumido, por falta de previsão legal.

Informa, ainda, que os créditos vinculados às aquisições não comprovadas, cujos documentos eletrônicos não foram localizados pela fiscalização, foram objeto de glosas.

No tópico “Da apuração das Contribuições”, diz que a empresa deu saída de farelo de soja com suspensão do PIS/Cofins, mas apurou créditos básicos sobre essas aquisições.

Entende que a contribuinte “não poderia se subsumir nas pessoas a que se refere o § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não havendo, portanto, previsão legal para que tais saídas tivessem ocorrido com a suspensão das aludidas contribuições”. Afirma que, “em relação a tais vendas (farelo de soja – NCM 23040090), serão aplicadas as alíquotas básicas de 7,60% (COFINS) e de 1,65% (PIS), para apuração dos aludidos tributos, os quais serão somados às contribuições já apuradas”.

Apresenta diversos demonstrativos relativos às apurações efetuadas, indicando que o valor reconhecido do crédito foi de R\$ 59.015,98.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada procedente em parte pela 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 09, para reconhecer o direito creditório adicional de R\$ 4.485,96 de crédito básico de Cofins não cumulativa vinculado à receita não tributada no mercado interno, que foi apurado no 4º trimestre de 2015, homologando-se as compensações vinculadas, se houver, até o limite do crédito reconhecido, formalizada através do acórdão 109-023.098, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

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

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS PRÓPRIAS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

As exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas por autorização legal não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação; trata-se, sim, de receitas que podem ser excluídas da base de cálculo por força de condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor, que no caso é sociedade cooperativa.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS RELACIONADAS À GERAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA.

Pelo método do rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, que englobam a receita relacionada à geração do crédito presumido, razão pela qual ela compõe o cálculo do índice de rateio.

RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

Nos termos do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, e da Solução de Divergência Cosit nº 3, de 9 de maio de 2016, para efeitos do rateio proporcional, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos monofásicos podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas à alíquota zero.

DESPESAS COM MATERIAIS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS.

Nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, são considerados insumos os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, bem como aqueles utilizados em veículos empregados no setor produtivo da empresa, cabendo à empresa demonstrar a necessária vinculação entre o gasto incorrido e o bem no qual foi empregado.

DESPESAS COM COMISSÕES SOBRE VENDAS, SERVIÇOS AUTOMOTIVOS, SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS, SERVIÇOS DE DESRATIZAÇÃO, SERVIÇOS DE LAVANDERIA, SERVIÇOS DE PLANOS DE SAÚDE, SERVIÇOS HOSPITALARES, SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA, SERVIÇOS DE AUDITORIA E ASSESSORIA EMPRESARIAL, SERVIÇOS DE CONTROLE DE PRAGAS URBANAS, SERVIÇOS RADIOLÓGICOS, SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. BENS DE USO E CONSUMO. COMISSÕES SOBRE VENDAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, as despesas em referência, por se tratar de despesas administrativas, não geram créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA INDUSTRIAL E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO. CRÉDITO. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO.

Os gastos indicados, para serem considerados insumos, devem estar, comprovadamente, relacionados ao processo produtivo da empresa, como requer o Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018.

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação de regência, despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins, necessitando apenas que os contribuintes demonstrem de forma inequívoca as locações contratadas.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO AO BEM ADQUIRIDO.

A possibilidade de apuração de crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre despesas com fretes contratados para o transporte de insumos ocorre apenas se o bem adquirido ensejar creditamento.

BONIFICAÇÕES PAGAS AO PRODUTOR RURAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com bonificações pagas ao produtor rural como forma de incentivos à qualidade da matéria-prima fornecida não se enquadram no conceito de bens ou serviços utilizados como insumos, não gerando créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

VENDAS DE FARELO DE SOJA. DÉBITOS APURADOS. DILIGÊNCIA. ACATAMENTO.

Adota-se as conclusões da diligência fiscal realizada durante o contencioso para os fins de cancelar os débitos apurados sobre receitas de vendas de farelo de soja e, conseqüentemente, reconhecer os créditos que foram utilizados para abatê-los.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e Cofins, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, deve-se acrescer, à parcela acaso deferida, mas apenas a partir do 361º dia do protocolo do pedido, juros equivalentes à taxa Selic.

ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o ônus da prova incumbe à contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência quando se revelar prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, entretanto, dele conheço em parte nos termos deste Voto.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da diligência fiscal

No presente processo pugna o recorrente pela designação de diligência fiscal.

Entretanto, o pleito não merece ser atendido.

Em sede de julgamento da defesa ofertada pela recorrente, em 07/06/2023, através do acórdão 109-000.055, o julgador de piso converteu o feito em diligência, ocasião que requereu-se à recorrente sua intimação para apresentação de notas fiscais e planilhas explicativas aos ajustes efetuados nas contribuições em razão da venda de farelo de soja com suspensão (e-fls. 213).

A recorrente ao pleito da fiscalização ao fazer a juntada de centenas de documentos.

Sendo assim, a designação de nova diligência fiscal torna-se discipienda.

Registra-se que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

Por isso, rejeito a preliminar arguida e passo a analisar o mérito do presente recurso.

II- DO MÉRITO

2.1- Das glosas relativas ao crédito presumido. Atividades agroindustriais. Leite *in natura*.

Quanto ao direito à constituição do crédito presumido, a contribuinte aduz que o processo produtivo que desenvolve deve ser caracterizado como atividades que implicam industrialização do leite, na modalidade de beneficiamento, consoante previsto no Regulamento do IPI. Havendo industrialização, afirma não haver dúvidas quanto ao direito ao crédito presumido. Argumenta, ainda, ter direito à manutenção do crédito presumido em relação às vendas efetuadas com suspensão das contribuições. Alerta que o §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi tacitamente revogado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004.

Entretanto, esclarece o julgador de piso:

Entretanto, o processo em análise diz respeito a créditos vinculados às receitas decorrentes de vendas no mercado interno não tributado. Oportuno destacar que a fiscalização examinou no mesmo termo de procedimento fiscal os créditos presumidos agroindustriais.

Esses créditos, no entanto, foram discutidos em processos específicos já julgados por essa turma em sessão recente. Desse modo, a questão suscitada nesse tópico já foi analisada nos devidos processos administrativos que tratam do crédito presumido.

Sendo assim, não conheço do pleito.

2.2- Das glosas e do conceito de insumo

No presente processo houve a glosa de créditos sobre diversos serviços que não se enquadram no conceito de insumos: (caso das comissões sobre vendas, serviços automotivos, serviços de análises clínicas, serviços de desratização, serviços de lavanderia, serviços de planos de saúde, hospitalares, de assistência médica e odontológica, serviços de auditoria e assessoria empresarial, serviços de consultoria industrial, serviços de controle de pragas urbanas, serviços radiológicos, serviços relativos a sistemas de informação e serviços de transporte de funcionários, serviços de manutenção de máquina e veículos e sobre bens materiais de uso e consumo).

Neste ponto, cumpre esclarecer que para interpretar o conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, tomarei como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e

aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

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

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

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

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

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

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.3- Das glosas

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas: comissões sobre vendas, serviços automotivos, serviços de análises clínicas, serviços de desratização, serviços de lavanderia, serviços de planos de saúde, hospitalares, de assistência médica e odontológica, serviços de auditoria e assessoria empresarial, serviços de consultoria industrial, serviços de controle de pragas urbanas, serviços radiológicos, serviços relativos a sistemas de informação e serviços de transporte de funcionários, serviços de manutenção de máquina e veículos e sobre bens materiais de uso e consumo.

Entende a recorrente que a glosa dos créditos sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos merece ser revertida por tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção da Recorrente, constituindo-se essencialmente como bens e serviços utilizados como insumos de produção.

Neste ponto, entendo não assistir razão a recorrente, pois no meu entender tratam-se de despesas com atividades intermediárias da pessoa jurídica, não vinculadas ao processo produtivo da recorrente, portanto, não se enquadrando como insumo por carecerem de um dos critérios de relevância e essencialidade estabelecidos pelo STJ.

Este tópico recursal, no meu entender, não merece reforma, pois tratam-se de despesas gerais a serem utilizadas em várias áreas da empresa, não guardando qualquer singularidade com o processo produtivo da recorrente, por isso, mantenho hígidas as glosas com comissões sobre vendas, serviços automotivos, serviços de análises clínicas, serviços de desratização, serviços de lavanderia, serviços de planos de saúde, hospitalares, de assistência médica e odontológica, serviços de auditoria e assessoria empresarial, serviços de consultoria industrial, serviços de controle de pragas urbanas, serviços radiológicos, serviços relativos a sistemas de informação e serviços de transporte de funcionários, serviços de manutenção de máquina e veículos e sobre bens materiais de uso e consumo.

2.3.1- Serviços de transporte de funcionários

O julgador de piso manteve a glosa de créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas com serviços de transporte de funcionários, sob o argumento de que tais dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo.

Entretanto, no que pese o reestabelecimento da respectiva glosa, a recorrente não a impugnou, daí, a evitar a oposição de eventual embargos de declaração, adianto-me a registrar deixei de examiná-la em razão da ausência de específica impugnação a respeito da glosa com dispêndios com transporte de funcionários.

2.3.2- Serviços de Sistema de Informação e Serviços de Consultoria Industrial

No que pese o reestabelecimento da glosas com serviços de Sistema de Informação e Serviços de Consultoria Industrial, a recorrente não as impugnou, daí, a evitar a oposição de eventual embargos de declaração, adianto-me a registrar deixei de examiná-la em razão da ausência de específica impugnação a respeito da glosa com dispêndios com serviços de Sistema de Informação e Serviços de Consultoria Industrial.

2.3.3- Da glosa de créditos sobre os fretes pagos nas operações de compra de bens/leite in natura

Neste ponto, esclarece a fiscalização que despesas com fretes que ensejaram os créditos ordinários de PIS e COFINS, correspondem a serviços de transportes do leite cru/ in natura adquiridos para apuração dos aludidos créditos a alíquotas básicas. (e-fls. 42)

Neste contexto, a fiscalização reitera que as aquisições de leite se referem às atividades agropecuárias que ensejaram créditos presumidos de PIS e COFINS, e que por não comporem os custos das mercadorias adquiridas que ensejaram os créditos ordinários, os valores das aquisições dos fretes contratados dos contribuintes abaixo elencados serão glosados para efeito da apuração das bases de cálculo dos aludidos créditos.

Em outros termos, quanto aos fretes vinculados à aquisição de leite in natura, considerou-se que, por se referir a bem que não ensejam créditos básicos, eles foram glosados.

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, reverto as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos (leite in natura e soro de leite) sujeitos à apuração de crédito presumido, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

2.3.4- Das glosas sem constituição de prova nem fundamento legal. Do ônus probandi

Defende a recorrente que o agente fiscal presumiu a inexistência do direito, mas que os contribuintes gozam de presunção legal.

Defende ainda que o ônus da prova cabe à fiscalização, pois quem argui razões diversas das que constam em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever de provar. Tratando-se de matéria que envolve a análise de créditos pleiteados via pedido de ressarcimento, entende-se que, ao contrário do defendido, o ônus de provar o direito alegado é de quem alega (art. 373 da Lei nº 13.105, de 2015, e art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999).

Todavia, o entendimento da recorrente é equivocado.

No que cerne ao mérito, a negativa do direito creditório deu-se por ausência de provas, ônus que a Recorrente não conseguiu se desincumbir.

Ora, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar ou restituir é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito.

Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º- Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

VII- o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

Neste sentido, é pacífico neste Tribunal Administrativo que o ônus de comprovação do direito creditório pleiteado em Pedido de Restituição/ Declaração de Compensação pertence à Recorrente, isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, sob pena de restar indeferido o seu pedido.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

Ante todo exposto, conheço em parte do recurso voluntário interposto, para indeferir o pedido de diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas com dispêndios com fretes na aquisição de Leite cru/"in natura", desde que observada a Súmula CARF nº 188.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima