



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.904953/2014-46
Recurso Voluntário
Resolução nº **3301-001.793 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2022
Assunto LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS DE PIS E COFINS
Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem: (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período: a) Laudo descritivo de todo o processo produtivo da empresa, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo e b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; ii) indique se há dispêndios comuns à parte administrativa da empresa, detalhando-os e iii) ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte, manifeste-se a autoridade fiscal, se desejar, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), José Adão Vitorino de Moraes, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto). Ausente a Conselheira Juciléia de Souza Lima, substituída pelo Conselheiro Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em virtude do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER de nº

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904953/2014-46

24247.76133.191214.1.5.10-2471) de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 2º trimestre de 2012, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Conforme Despacho Decisório de fl. 1.965, do crédito pleiteado no valor de R\$ 2.565.419,38, foi deferido à interessada o montante de R\$ 1.239.617,21. Por tal razão, as Declarações de Compensação vinculadas ao PER foram parcialmente homologadas.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 6/24, o Auditor Fiscal relata que observou a existência de créditos passíveis de ressarcimento decorrentes de receita não tributadas no mercado interno e de receitas de exportação, mas que somente foi solicitado ressarcimento dos créditos vinculados à receita não tributada. Narra, ainda, que os créditos relativos à importação foram totalmente deduzidos da contribuição a pagar, não sendo solicitados no PER/Dcomp em análise.

Na sequência, relata as inconsistências verificadas no procedimento fiscal.

No tópico “**IV – BENS PARA REVENDA**”, diz que verificou que a empresa adquiriu e revendeu “ureia pecuária – NCM 31021010”, produto que é tributado pelo PIS/Cofins na entrada e na saída. Afirma que os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno não podem ser ressarcidos ou compensados, podendo apenas ser deduzidos da própria contribuição. Explica que segregou a parcela de créditos que geram o direito ao ressarcimento ou compensação (vinculados à receita de exportação e às receitas não tributadas no mercado interno) daquela que não gera o mesmo direito (créditos presumidos e créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno). Relata que o método do rateio proporcional, utilizado pela empresa, só pode ser utilizado em relação aos custos, despesas e encargos comuns. Conclui que todo o crédito relacionado à compra de ureia deve ser vinculado à receita tributada no mercado interno. Assevera que não há previsão legal de ressarcimento ou compensação desses créditos, nos termos do art. 17 da Lei 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei n.º 11.116/2004. Informa que os valores ajustados estão no “**DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO - BENS PARA REVENDA**”, em anexo ao processo.

No tópico “**V – BENS UTILIZADOS COMO INSUMO**”, a autoridade fiscal demonstra que a interessada se creditou de aquisições de matéria-prima, material de embalagens, material de uso e consumo, material auxiliar e combustíveis e lubrificantes.

Relativamente às aquisições de **matéria-prima**, diz que a empresa atua na industrialização e comercialização de fertilizantes, produto contemplado no capítulo 31 da TIPI, cuja receita está sujeita à alíquota zero. Afirma que, corretamente, a empresa não constituiu crédito sobre estas aquisições.

No que tange aos dispêndios com “**material de embalagem**”, aduz que os créditos foram regularmente constituídos.

Em relação aos gastos com “**material de uso e consumo**”, afirma que estes não ensejam direito a crédito na sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins, de acordo com o artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto às aquisições de “**material auxiliar**”, relata que constatou a apuração de crédito na aquisição de aditivos empregados na fabricação de fertilizantes. Afirma que quando a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de determinado produto é tributada à alíquota zero, as compras da matéria-prima não geram direito ao crédito, consoante art. 1º, inc. I, §2º, do Decreto n.º 5.630/2005.

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904953/2014-46

Relativamente aos dispêndios com “**combustíveis e lubrificantes**”, explica que estes produtos não foram utilizados diretamente no processo produtivo da interessada. Afirma que, neste caso, por não se enquadrar no conceito de insumos, os referidos produtos não geram direito ao crédito postulado.

As irregularidades apontadas encontram-se discriminadas no “Demonstrativo da base de cálculo – bens utilizados como insumo”.

No tópico “**VI – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO**”, a autoridade *a quo* informa que a interessada se creditou de aquisições dos seguintes serviços: frete s/ compra de insumos, prestação de serviços-PJ / serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, serviços de industrialização, serviços de operações portuárias e frete municipal.

Informa que as irregularidades apontadas encontram-se discriminadas no “Demonstrativo da base de cálculo – serviços utilizados como insumo”.

Em relação ao “**frete s/ compra de insumos**” e “**frete municipal**”, o Auditor Fiscal explica que, “em tratando de serviços de transporte de bens ou produtos, ou seja, fretes utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda, tanto faz se o documento fiscal idôneo seja o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC ou NF de Prestação de Serviços”. Diz que, por isso, tais dispêndios serão analisados em conjunto.

Aduz que os “fretes utilizados na aquisição de bens para revenda (ureia pecuária), por comporem o custo de aquisição destes, somente poderão ser utilizados como dedução da própria contribuição, não sendo passíveis de ressarcimento e/ou compensação”. Afirma que, apesar de as Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não preverem crédito sobre os fretes pagos pelo adquirente na aquisição de bens para revenda, é entendimento da RFB que estes compõem o custo de aquisição quando discriminados na própria nota fiscal ou CTRC ou na nota fiscal municipal vinculada à nota de aquisição. Afirma, todavia, que o crédito do frete está vinculado ao produto ao qual está relacionado.

Afirma que, com base no inc. I do art. 1º da Lei 10.925/2004, ficaram reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/Cofins incidentes na importação sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da TIPI, e suas matérias-primas. Diz que é vedado, a partir de 01/08/2004, o aproveitamento de créditos relacionados a aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Conclui que se não há previsão legal para a apuração de crédito na aquisição de adubos, fertilizantes e suas matérias primas, e se as despesas de frete incorridas para o seu transporte integram o custo de aquisição deste insumo, logicamente, não poderão ser apurados créditos sobre estas despesas.

Relata, na sequência, que o frete incorrido para transporte de bem importado a partir do porto ou do aeroporto alfandegado de descarga onde devem ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, não gera direito a crédito, em razão de seu valor não fazer parte da base de cálculo de apuração do tributo. Diz que, por força do disposto no §1º do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, o aproveitamento de créditos está vinculado à existência de contribuição efetivamente paga na importação de bens ou serviços. Sustenta que, por não incidirem PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, não há o que se falar em crédito sobre fretes nacionais utilizados no processo de aquisição via importação.

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10783.904953/2014-46

Esclarece que constatou, também, a existência de créditos relativos a frete vinculado à transferência, remessa, empréstimos ou retorno de bens entre seus estabelecimentos. Argumenta que, por falta de previsão legal, gastos com tais serviços não geram direito ao crédito.

Destaca, também, que por falta de informação sobre o tipo de operação (compra, venda, transferência, remessa, etc.) e descrição da mercadoria transportada no documento fiscal do frete, ficou impossibilitado de verificar o enquadramento legal para apuração do crédito tomado em relação a diversas operações de frete. Informa que, por não ser possível identificá-los, os créditos de fretes vinculados à aquisição, remessa, retorno, transferência e importação, relacionados ao transporte de matéria-prima, foram glosados.

No que tange aos “**frete s/ material de embalagem**”, a autoridade fiscal aduz que constatou que parte destes fretes estava vinculado ao retorno de mercadoria remetida para industrialização e transferências entre estabelecimentos, situações que não podem ensejar a apuração de créditos na sistemática do PIS/Cofins.

Igualmente, relata que os créditos apurados sobre o “**frete s/ material de uso e consumo**”, por comporem o custo de aquisição de produtos sem direito a crédito, foram glosados.

Relativamente ao “**frete s/ material auxiliar**”, afirma que se trata de transporte de matéria-prima utilizada na produção de fertilizantes agrícolas cuja alíquota do PIS/Pasep e Cofins foram reduzidas a zero. Aduz que também não têm direito a crédito.

Em relação aos créditos sobre a “**prestação de serviços – PJ / serviços de manutenção de máquinas e equipamentos**”, explica que a interessada se apropriou de “*créditos decorrentes de serviços de alimentação, funerária, carga, descarga, movimentação, transbordo, pesagem, transporte interno, mão de obra, entre outros*”. Diz que tais serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumos, não geram direito a crédito. Informa, ainda, que “*em outras situações, os serviços foram discriminados de forma muito abrangente e genérica, de tal sorte que também foram glosados pela fiscalização*”.

Quanto aos “**serviços s/ operações portuárias**”, aduz que eles se referem a “*operações empregadas dentro do porto nas atividades aduaneira de desembarço de produtos envolvendo comércio exterior*”. Diz que a manifestante apurou créditos sobre: armazenagem no processo de desembarço, assessoria de importação, carga e descarga, compra de equipamento (lona agrícola), desembarço (assessoria, certidões e certificados, comissão de despachante, docs. fotos, liberação de BL, emissão LI), desestiva; locação equipamentos de operação portuária, locação de máquinas e equipamentos, movimentação de carga, operação portuária, pesagem de carga e transporte portuário. Entende que tais serviços, por não serem aplicados ou consumidos na produção do produto que industrializa, não geram direito a crédito.

No tópico “**VII – Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**”, alega que algumas notas apresentadas não se referem a frete na operação de venda e, por isso, foram glosadas.

Quanto à armazenagem, diz que faltaram informações importantes sobre qual a mercadoria e o serviço que foram prestados. Afirma ter verificado, ainda, que a interessada se creditou de valores relativos à armazenagem vinculada à importação e serviços, entre outros, os quais não são passíveis de creditamento. Afirma que as glosas dos créditos de armazenagem nas operações de vendas estão discriminadas no

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904953/2014-46

“Demonstrativo da base de cálculo – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”.

Por fim, informa que os ajustes e a apuração dos créditos estão discriminados na planilha “Demonstrativo de apuração da contribuição”.

O crédito deferido foi o seguinte: (...)

Em manifestação de inconformidade, a empresa defendeu a legitimidade de seus créditos, alegando, em síntese, que não cabe na análise dos créditos da não cumulatividade a aplicação do conceito de IPI, sendo ilegais as Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04, discorrendo sobre um a um dos dispêndios glosados. Apontou nulidade do despacho decisório por falta de motivação.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, no acórdão n.º 06-55.254, negou provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias.

CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem somente geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

VEÍCULOS. TRANSPORTE INTERNO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Não geram direito ao crédito, os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte interno de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados, dado não se poder considerar tais veículos como equipamentos empregados na fabricação de produtos, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à fabricação de produtos destinados à venda.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão-somente a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904953/2014-46

utilidade adicional, razão pela qual não pode haver crédito sobre gastos com embalagem utilizada apenas para transporte de produtos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário para a solução do litígio.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Quando a compensação declarada numa Dcomp não for totalmente homologadas, os débitos não extintos sofrem a incidência de acréscimos legais (multa e juros de mora), na forma da legislação de regência, até a data do seu efetivo pagamento.

Em recurso voluntário, a Recorrente ataca os argumentos da decisão recorrida e ratifica o seu direito aos créditos pleiteados.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

O conceito que norteou a análise fiscal é o restrito, no sentido de que insumos são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas Instruções Normativas da Receita Federal n.º 247/02 e 404/04, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904953/2014-46

prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 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 n.º 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo n.º 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.793 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.904953/2014-46

Diante desse quadro, entendo ser necessária a comprovação da efetiva associação dos dispêndios bens/serviços com o processo produtivo da Recorrente.

É sabido que em processos de compensação, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte. Todavia, consta nos autos que a empresa apresentou todos os documentos referentes a sua tomada de crédito, que foram utilizados para a elaboração da planilha de glosas construída pela fiscalização.

Indubitavelmente, o contexto nos anos calendários dos processos de crédito da Recorrente difere totalmente do contexto atual, pós-julgamento do Recurso Especial e edição do Parecer Normativo da RFB.

Isso tudo justifica a conversão do julgamento em diligência, para verificação do processo produtivo da empresa em cotejo com as despesas glosadas, para aferir a essencialidade e relevância das mesmas à atividade da empresa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

(i) Intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período:

a) Laudo descritivo de todo o processo produtivo da empresa, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo.

b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos.

ii) Indique se há dispêndios comuns à parte administrativa da empresa, detalhando-os.

iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte, manifeste-se a autoridade fiscal, se desejar, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB n.º 5/2018.

Após, deverão os autos ser devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora