MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10783.904957/2014-24

Processo nº	10783.904957/2014-24
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**3301-001.794 – 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 n° 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 Morais, 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 contra deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER de n° 18019.11654.030414.1.5.10-

3110) de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 1º trimestre de 2010, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno, nos termos do art. 17 da Lei n° 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Conforme Despacho Decisório de fl. 1.155, do crédito pleiteado no valor de R$ 1.991.760,32, foi deferido à interessada o montante de R$ 1.026.223,66.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.135/1.153, o Auditor Fiscal relata que observou a existência de créditos passiveis 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.

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 estar 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° 11.116/2004. Informa que os valores ajustados estão descritos no "DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO - BENS PARA REVENDA".

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 3° das Leis n°s 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. 1°, inc. I, §2°, do Decreto n° 5.630/2005.

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.

Original

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 aos "fretes s/ bens para revenda", o Auditor Fiscal explica 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, outrossim, que, além dos fretes mencionados acima, também encontrou valores vinculados a fretes sobre aquisição de fertilizantes para revenda tributados à alíquota zero, razão pela qual não gera crédito do PIS/Cofins, já que está atrelado ao bem adquirido.

No que tange aos "fretes sobre matéria-prima", esclarece que, com base no inc. I do art. 1º da Lei n° 10.925/2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do 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.

Informa que, da apuração desses fretes, constatou que grande parte se refere a:

- Frete durante operação de importação de mercadoria;
- Frete sobre remessa para depósito fechado ou armazém geral;
- Frete sobre remessa para industrialização por encomenda;
- Frete sobre retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral;
- Frete sobre retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral;
- Frete sobre transferência de mercadoria entre estabelecimentos;
- Frete sobre empréstimo de mercadorias;
- Fretes sem informações sobre a mercadoria transportada e NF vinculada.

Em relação à aquisição durante processo de importação, a autoridade fiscal explica que, segundo o inc. I do art. 7º da Lei 10.865/04, que disciplina o crédito sobre

Original

importação, a base de cálculo será o valor aduaneiro, assim entendido o valor que servir de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS, incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º dessa lei.

Por isso, entende que o frete incorrido para transporte do 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° 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.

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.

Conclui que os créditos relativos às despesas 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 desembaraço de produtos envolvendo comércio exterior*". Informa que a manifestante apurou créditos sobre: armazenagem no processo de desembaraço, assessoria de importação, carga e

Original

descarga, compra de equipamento (lona agrícola), desembaraço (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 armazenada e qual o serviço que foi prestado. 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 "*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° 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° 06-55.738, deu parcial provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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.

Original

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

INSUMOS. CAVACOS DE MADEIRA. ALIMENTAÇÃO DE CALDEIRAS.

Os cavacos de madeira utilizados na alimentação de caldeiras aplicados no processo produtivo podem ser considerados insumos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

INSUMOS. PÓ DE SERRA (SERRAGEM).

A serragem aplicada diretamente sobre os fertilizantes para retirar a umidade do produto acabado pode ser considerado insumos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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.

A decisão de piso julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada, reconhecendo os seguintes créditos de PIS/Pasep não cumulativo: R$ 4.174,85 (jan/2010), R$ 3.737,02 (fev/2010) e R$ 2.046,78 (mar/2010).

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

Original

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° 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 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° 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° 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

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

Original

> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
>
> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
>
> a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
>
> b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
>
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
>
> b.2) "por imposição legal".

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.

Original

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° 5/2018.

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

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Original