



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.901152/2013-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.411 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente PHIBRO SAUDE ANIMAL INTERNACIONAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008

PIS/COFINS. STJ. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas: (1) por maioria de votos, quanto aos pallets, vencidos os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; (2) por unanimidade de votos, quanto ao frete na aquisição de produtos Importados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.406, de 16 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10875.901149/2013-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-010.411 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10875.901152/2013-19

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, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão da **DRJ/FOR**, que por unanimidade de votos, decidiu julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, apresentada.

No mérito, trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) formalizado com o propósito de contraditar decisão administrativa exarada por meio de Despacho Decisório, concernente a(o) PIS Não-Cumulativo – Exportação.

O procedimento adotado na auditoria encontra-se evidenciado no acima mencionado ato decisório, tendo as glosas fiscais sido efetivadas em razão de diversos fatores, a seguir de forma exemplificativa relacionados:

- notas fiscais de aquisição de insumos não apresentadas;
- diferença a maior de despesas de bens utilizados como insumos entre DICON e Demonstrativo apresentado;
- notas fiscais de aquisição do insumo CAULIN, alíquota zero, sem direito à tomada de créditos;
- notas fiscais de aquisição de insumos que não geram direito a créditos;
- diferença a maior do valor das despesas de frete entre DICON e demonstrativo apresentado;
- conhecimentos de transporte não apresentados;
- fretes pagos na importação de bens que, por falta de previsão legal, não geram crédito da contribuição social; e
- encargos de depreciação apurados indevidamente sobre bens que não fazem parte da produção ou fabricação de bens.

A pessoa jurídica foi notificada e apresentou a sua peça contestatória, a seguir tratada.

Preliminar – Da decadência, prescrição e homologação tácita

A pretensão fiscal mostra-se acobertada pela decadência.

A exigência fiscal ultrapassa o prazo decadencial de 5 (cinco) anos a que estão sujeitos o fisco e o contribuinte para reclamar ou exigir um do outro qualquer valor.

O acima afirmado é verdadeiro seja pela ótica da homologação tácita constante do art. 150, § 4º, CTN, seja pelo prazo prescricional determinado pelo art. 1º do Decreto nº 20.910/1932.

Não se confunda a decadência, homologação tácita ou a prescrição em relação aos descontos de créditos com a homologação da compensação em que o prazo de cinco anos é contado da data da transmissão da declaração.

À Fiscalização cabe, no prazo determinado pelo art. 44, § 2º, IN RFB nº 1.300/2012, discutir os débitos, os valores compensados e o cálculo dos acréscimos legais, além dos critérios de proporções (mercado interno versus exportações), atinentes à compensação em si e, jamais, fazer reparos à origem dos descontos de créditos, que obviamente se trata de outro instituto jurídico-tributário.

Sobre o termo inicial, encontra-se delimitado pelo disposto na Solução de Divergência nº 21, de 29/07/2011.

Não é somente por conta desse prazo que se operou a decadência.

Além dele, a autoridade fiscal deixou escoar o prazo determinado pelo art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996.

Desta feita, é imperioso que o termo final do prazo para a homologação tácita estabelecida pela Lei nº 9.430/1996 seja a intimação da não-homologação.

Impõe-se, portanto, não somente por conta da decadência a partir do momento em que houve o surgimento do crédito, como também em face da homologação tácita acima ventilada, tem-se como operada, *ipso facto*, a decadência.

Preliminar – Nulidade por conta do não envio do DARF

Constata-se do processo digital que a ora Manifestante foi notificada do Despacho Decisório, mas não recebeu o DARF respectivo para pagamento. Na realidade, a intimação apontou para a existência de glosas de créditos - o que efetivamente gera débitos -, mas a autoridade não informou - o que seria curial - o valor do pagamento do suposto débito.

Diante de tal nulidade, deverá ser provida esta Manifestação de Inconformidade.

Mérito

Descontos de créditos – Bens em si – Art. 3º, inc. II, das leis da não-cumulatividade

A Fiscalização considerou que, pelo fato de não terem sido aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos, os itens Sabão em pó, *Pallet export* e GLP para Empilhadeira P20 não podem ser considerados como insumos.

O Sabão em pó, que é utilizado essencialmente no início de cada lote produzido, tem por finalidade esterilizar os tanques e evitar a contaminação dos novos lotes, com isso

garantindo a qualidade dos medicamentos produzidos. Obviamente que compõe a estrutura dos produtos e tem influência direta na formação dos preços.

Em questão análoga, o CARF se manifestou pela possibilidade da tomada de créditos (Acórdão nº 3403-001.956).

Os *Pallets* acondicionam as mercadorias vendidas para o exterior e nunca retornam para o estabelecimento da empresa Manifestante. É usado como embalagem no intuito de preservar e garantir a integridade do material até o destino final. Se trata de um custo direto, compreendido na estrutura do material produzido, com influência direta na formação do preço.

O GPL para Empilhadeira P20 é utilizado como combustível para abastecimento de empilhadeiras utilizadas no processo industrial, na movimentação de matérias-primas, produtos intermediários, em fabricação e nos produtos acabados.

Conforme decidido pela Solução de Divergência nº 37/2008, “Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos no regime de apuração não-cumulativa” da contribuição social.

As empilhadeiras, tais como as esteiras rolantes, as gruas, os guindastes e as pontes rolantes são elementos fundamentais na linha de produção da empresa.

Ainda que seja considerado que tais itens não integrem fisicamente o produto acabado, não há um só argumento que possa afastar suas integrações financeiras como custo do produto fabricado.

Muito embora o Fisco venha procurando limitar o direito ao crédito com base em insumos, os colegiados judiciais e administrativos vêm adequando o tema à realidade industrial.

Descontos de créditos – Bens (Despesas Acessórias) – Art. 3º, inc. II, das leis da não-cumulatividade

Relativamente a este tópico, que se refere ao transporte de “bens (...), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)”, a Fiscalização fundamenta a sua glosa com o argumento de que “o direito ao crédito (...) aplica-se **exclusivamente** em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica **domiciliada no País** e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica **domiciliada no País**”.

Nesse sentido, já existe uma impropriedade pois a empresa pela Fiscalização apontada está domiciliada no País.

A Fiscalização acrescentou as explicações da empresa, mas não efetuou qualquer comentário daquilo que justifica ao direito ao desconto de créditos.

A base de cálculo do PIS e da Cofins na importação é o valor aduaneiro, a ser acrescido dos seguintes itens: *i)* o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; *ii)* os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos

locais referidos no inciso I; e *iii*) o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Decorre disso que o custo do transporte só será incluso nas bases de cálculo até o momento da nacionalização da mercadoria (despacho aduaneiro).

No caso em tela, tratando-se do transporte de insumos importados do local do desembarque aduaneiro até as dependências da empresa, a incidência das contribuições é normal, pois o valor desse frete não está incluso no valor aduaneiro.

O CPC 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis exige que no valor dos estoques estejam inclusos todos os valores relacionados com a aquisição, a transformação e com outros valores incorridos para trazer os itens à sua condição e localização atuais, com o que devem compreender o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, além do custo de transporte, dentre outros.

Se há direito ao crédito sobre o valor do bem (principal), esse mesmo direito deve ser naturalmente estendido ao valor do transporte (acessório).

Trata-se de entendimento corroborado pela RFB, conforme observado na Solução de Consulta Disit 08 nº 79/2009.

Para o valor da importação do bem, o desconto do crédito está previsto no art. 15, *caput*, da Lei nº 10.865/2004, em sendo a operação tributada. No caso de não incidência na importação, não haveria que se falar de desconto de crédito, inclusive sobre o custo do frete do transporte internacional.

Já para o serviço de transporte interno, por ser normalmente onerada pelo PIS e pela Cofins, não há dúvida em considerar os valores pagos como passíveis de desconto de crédito.

Bens do ativo imobilizado

Mais uma nulidade remanesce, no que toca ao item de glosa relativo a depreciação de bens do ativo.

A Administração apontou ter havido glosas que supostamente estariam constantes das planilha de fls. 2.136/2.138.

Todavia, ao consultar tais folhas no processo digital, a ora Manifestante percebeu que tais folhas estão em branco, contexto em que não há a possibilidade de se contestar o procedimento fiscal.

Houve, portanto, manifesto cerceamento de defesa, devendo ser decretada a nulidade do ato administrativo em julgamento.

Dada a necessidade de ser efetuado o saneamento, por meio da necessária juntada do demonstrativo que se encontrava faltante, por meio de resolução o julgamento foi convertido em diligência.

Em vista disso, foi editada Informação Fiscal.

Notificada da providência acima mencionada, a interessada apresentou contrarrazões.

Em síntese, a defendente afirmou que “da planilha anexada aos autos verifica-se que os bens são utilizados na produção”, além de ter evidenciado que “a jurisprudência autoriza que sejam aproveitados esses créditos”.

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA COM BASE NO ART. 150, § 4º, CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial de que trata o § 4º do art 150 do CTN deverá ser observado pela Fazenda Pública, no que se refere à constituição do crédito tributário por meio do respectivo do lançamento, contexto em que referido dispositivo não encontra aplicabilidade no exame de Pedidos de Restituição, de Ressarcimento ou de Declarações de Compensação, cujo prazo para a homologação tácita é definido por norma distinta, no caso o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

CONCEITO DE INSUMOS NA FORMA ESTABELECIDADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). APURAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no contexto do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deverá 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.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NAS OPERAÇÕES DE FRETE INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE INSUMOS.

Consoante a boa técnica contábil, o frete pago pela adquirente na compra de insumos a serem utilizados na produção industrial integrou o custo de aquisição do insumo pela pessoa jurídica importadora. Com isso, ainda que de forma indireta, até que haja prova em sentido contrário, o valor do frete já foi computado na base de cálculo do crédito, o que inviabiliza a sua tomada de maneira autônoma, na forma pretendida pela pessoa jurídica Manifestante.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO DE BENS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É ônus do contribuinte comprovar documentalmente o direito creditório evidenciado em seu Pedido de Ressarcimento. Assim, não será possível se concluir pela legitimidade do crédito mediante uma simples alegação de utilização na atividade produtiva da pessoa jurídica.

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

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 é tempestivo, interposto por procuradores devidamente constituídos, e preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele passo a conhecer.

A Recorrente argui em caráter preliminar a decadência prescrita no § 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)
(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Contudo, em que pese o inconformismo da Recorrente, o dispositivo indicado restringe-se à pedidos de compensação, não sendo aplicável à pedidos de ressarcimento como no em tela.

Nesse sentido o decidido por esta e. Turma em 21/09/2021, ao julgar o Processo Administrativo n. 10380.903946/2013-89, entendimento consubstanciado no acórdão n. 3401-009.772, de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Não provada violação às disposições contidas no Decreto no 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do despacho decisório proferido pela unidade jurisdicionante.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Por falta de previsão legal, os prazos decadenciais estabelecidos nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional ou aquele estabelecido no §5º do art. 74 da Lei no 9.430/96 para a homologação tácita da declaração de compensação, não são aplicáveis aos pedidos de ressarcimento ou restituição. Não existe previsão legal que obrigue a autoridade administrativa a conceder créditos por decurso de prazo, sem averiguar o real direito do interessado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. REAL AQUISIÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO DE PESSOA FÍSICA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. COMPROVADA A SIMULAÇÃO DA OPERAÇÃO DE INTERMEDIACÃO. GLOSA DA PARCELA DO CRÉDITO NORMAL EXCEDENTE AO CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação do valor integral do crédito normal da Contribuição para o PIS/Pasep, mas apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, se comprovado nos autos que o negócio jurídico real de aquisição do café em grão foi celebrado entre o produtor rural, pessoa física, e a contribuinte e que as operações de compra foram feitas com pessoas jurídicas inidôneas e acobertadas por notas fiscais “compradas”, simuladas com a finalidade exclusiva de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

No mesmo sentido andou a r. decisão recorrida:

No tocante ao determinado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, argumentou que o prazo de 5 (cinco) anos começa a correr na data em que a Declaração de Compensação foi protocolada.

E como a notificação da decisão administrativa somente ocorreu no dia 23/09/2013, não mais seria possível a não-homologação da compensação, em razão da consumação da homologação tácita.

De pronto, há de se afastar a aplicabilidade do prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º, CTN, relativamente ao exame de direito creditório especificado em Pedido de Ressarcimento ou em Pedido de Restituição.

Isso porque o instituto jurídico da decadência nada tem a ver com o poder-dever que possui a RFB para fins de analisar a legitimidade e a suficiência de direito creditório, mas sim com o direito inerente à Fazenda Nacional, no sentido de promover a constituição de crédito tributário por meio do respectivo lançamento.

(...)

Registro, ademais, a inaplicabilidade do art. 1º do Decreto nº 32.910/1932, formulado no sentido de que "As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem", ao caso em exame.

Isso porque o art. 1º do Decreto nº 32.910/1932 contempla regramento voltado para os contribuintes, estabelecendo que dívidas passivas da Fazenda Pública sejam requeridas no prazo de cinco anos, contados da data do ato ou do fato do qual se originaram, sob pena de verem prescrito o seu direito.

Nesse contexto, como a norma não é direcionada ao Fisco, em nada socorre a Impugnante em seu intento de ver reconhecida a prescrição da decisão administrativa contraditada.

Ante o exposto, afasto a preliminar suscitada.

No mérito, a questão diz respeito à glosa de créditos sobre insumos que teria alterado o valor do ressarcimento pleiteado. Ao analisar a matéria, a r. DRJ reverteu algumas dessas glosas, restando em discussão: (i) créditos decorrentes da aquisição de pallets export para acondicionamento de mercadorias vendidas ao exterior; (ii) créditos decorrentes da tomada de serviço de transporte de “bens (...), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...)”; (iii) créditos decorrentes da tomada de “serviços (...), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...)”; (iv) glosa de créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado.

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. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é 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.”

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “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 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 orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

"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.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – no caso da Recorrente, a produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins (no entender hoje majoritário, compreende a fase agrícola, na qual produzida a cana de açúcar) –, passo a analisar os créditos pleiteados:

Após analisar o caso à luz do decidido pelo e. STJ no REsp nº 1.221.170, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos em sessão datada de 22/02/2018, ocasião em que foi declarada ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, bem como da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a DRJ entendeu que os Pallets Export utilizados como embalagem para acondicionar os medicamentos vendidos para o exterior, seriam utilizados em momento posterior ao processo produtivo, não se incluindo no conceito de insumo.

A r. DRJ entendeu que os pallets utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo não configurariam insumos, pois seriam utilizados em uma etapa posterior à finalização do processo produtivo, à exemplo daqueles incorridos com embalagens para o transporte de mercadorias acabadas.

Não compartilho das conclusões alcançadas. Conforme decidimos no Processo n. 12571.000085/2010-11, acórdão n. 3401-008.325, de relatoria do Conselheiro João Paulo Mendes Neto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

ANULAÇÃO DA DECISÃO DA DRJ. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. DESCABIMENTO. CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ART. 31, LEI Nº 10.865/2004. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 319/2017. SÚMULA 02 DO CARF. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Não existe fundamento legal para anular decisão suficientemente fundamentada que deixe de apreciar argumento cunhado em oposição à disposição legal expressa. É vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquirido antes de 30 de abril de 2004. Disposição expressa do art. 31 da Lei nº

10.865/2004. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerandose a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS NAS AQUISIÇÕES DE PALLETS DE MADEIRA, FITAS ADESIVAS E CONEXOS NA EMBALAGEM DE PRODUTOS FINAIS. POSSIBILIDADE.

O conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS, referente a despesas incorridas nas aquisições pallets de madeira utilizados na embalagem de produtos finais.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ESCRITURAÇÃO. LIVROS. DOCUMENTOS. ELEMENTOS DE PROVA. ERRO MATERIAL.

Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional). A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO CERTA E LÍQUIDA DO INDÉBITO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A comprovação deficiente do indébito fiscal ao qual se deseja compensar ou ter restituído não pode fundamentar tais direitos. Somente o direito creditório comprovado de forma certa e líquida dará ensejo à compensação e/ou restituição do indébito fiscal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas em relação à paleta de madeira, fita petstrap, selo para fita petstrap H-36 19mm Galv, esticador fita poliéster 19mm x 45, fita arq. Pol. Imp. 19 x 1 x 1000 lisa super e cantoneira plástica cinza 19mm.

Naquela oportunidade assim se manifestou o relator:

Em relação aos materiais de embalagem utilizadas exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte a glosa se deu porque o entendimento de piso foi estrito quanto a aplicação da legislação aplicável ao IPI. Não deve prosperar tal entendimento, diante da decisão proferida pelo STF no REsp. 1.221.170-PR, bem como, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, pelos critérios da essencialidade e relevância há que se afastar a glosa efetuada.

Portanto, entendo deva ser revertida a glosa relativa aos pallets.

Segundo consta do Despacho Decisório, a Fiscalização verificou que os conhecimentos de transporte da empresa Transjori Transportes Ltda se referem a serviços de frete de mercadoria importada, decorrentes do transporte do porto ou aeroporto em que são cumpridos os procedimentos de nacionalização até o estabelecimento industrial da pessoa jurídica.

Com fundamento no art. 15, inc. II, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, o Agente Fiscal aduziu que tais dispêndios são atinentes à importação dos bens, devendo ser considerados na apuração das contribuições incidentes em razão da importação.

Por seu lado, a Manifestante destacou que a Transjori Transportes Ltda se encontra domiciliada no País, que o custo do transporte dos insumos do local de desembarque aduaneiro até o estabelecimento industrial não está incluso no valor aduaneiro, não sendo o caso de o creditamento se dar no PIS Importação ou na Cofins Importação, como referido pela Fiscalização, mas sim na apuração não-cumulativa normal do PIS e da Cofins.

Citou, ademais, o Pronunciamento Técnico CPC 16, segundo o qual os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, devendo prevalecer o menor destes valores. Que neles se incluem todos os custos de aquisição, de transformação e outros incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. Devem, portanto, compreender os preços de compra, os impostos de importação e outros tributos (que não sejam posteriormente recuperáveis pela empresa), custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

Entendo assistir razão à recorrente. As rubricas dizem respeito ao transporte da mercadoria do recinto aduaneiro ao estabelecimento da Recorrente, portanto, após a nacionalização dos insumos, não sendo aplicável a hipótese do art. 15, inc. II, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, conforme sustentado pela fiscalização.

Em sentido semelhante o decidido no Processo 10783.901349/2015-49, acórdão n. 3402-007.189, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

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.

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do direito de crédito sobre os insumos importados.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. PRODUTOS ACABADOS. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002).

O fato de se tratar de uma despesa necessária à atividade empresarial como um todo não enseja o creditamento. A relação de essencialidade ou relevância há de ser aferida em relação ao processo que origina o produto final destinado a venda ou a execução do serviço, e não em relação a toda atividade da empresa, conforme delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp nº 1.221.170/PR.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002.

Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa

Recurso Voluntário provido em parte

Assim, conheço do recurso neste particular e voto por reverter a glosa.

Em relação aos serviços, a Recorrente sustenta que quando da manifestação de inconformidade, a recorrente trouxe aos autos ‘demonstrativos, separados por mês e totalizados, de todos os serviços que compuseram a base de apuração de créditos do Dacon’ em relação à linha 03, ou seja, aos “serviços (...), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...)”.

Contudo, compulsando os autos não se identifica tais documentos. Razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida.

Por fim, em relação à glosa dos créditos relativos ao ativo imobilizado, entendo não assistir razão à Recorrente. Extrai-se do acórdão recorrido

Em vista da confirmação do acima exposto, no dia 06/09/2019 deu-se a conversão do julgamento em diligência, de modo que a autoridade fiscalizadora promovesse o devido saneamento dos autos, o que resultou na Informação Fiscal de fls. 2204/2205, em que foi informado que o processo foi saneado com a anexação das planilhas de glosa de bens do ativo imobilizado de fl. 2203.

Notificada do resultado da diligência fiscal, a Manifestante limitou-se a afirmar que “da planilha anexada aos autos verifica-se que os bens são utilizados na produção”.

Contudo, ao se perquirir a planilha anexada pela Fiscalização, verificou-se a existência de glosas relativas a aparelhos telefônicos, aparelhos de ar condicionado, armários, cadeiras, microcomputadores, impressoras e veículos, dentre outros itens que, como afirmado pela Fiscalização, realmente “não são utilizados na produção de bens destinados à venda”, mas sim nas mais diversas atividades da pessoa jurídica, a exemplo da administrativa, para as quais não é admitida a tomada de crédito, argumento com base no qual nego provimento ao pedido de reversão da glosa, na forma como foi articulada pela Defesa.

Em seu recurso voluntário, a recorrente sustenta que da planilha anexada aos autos verifica-se que os bens são utilizados na produção. Contudo, a mera alegação sem qualquer comprovação em documentos hábeis e idôneos não é capaz de reverter o trabalho da fiscalização. Mantenho, neste sentido, a decisão recorrida.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário interposto e, no mérito, voto por dar provimento para reverter as glosas quanto aos *pallets* e quanto ao frete na aquisição de produtos importados.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas: (1) quanto aos *pallets*; (2) quanto ao frete na aquisição de produtos Importados.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator