



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.915844/2013-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.489 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrente CORRECTA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA. EFEITOS DA DEMORA NA ANÁLISE DO PLEITO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Por total ausência de previsão legal, ressaltando-se a hipótese de atualização pela taxa Selic no caso de eventual reconhecimento do direito creditório, o atraso na análise de um pedido de restituição, mesmo após decorridos cinco anos ou mais de sua protocolização, não autoriza deferimento de pleito de decadência e homologação tácita.

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa quando o interessado, teve oportunidade de carrear aos autos documentos, informações, esclarecimentos, no sentido de ilidir a autuação contestada e demonstrou ter pleno conhecimento das infrações que lhe estavam sendo imputadas.

DIREITO CREDITÓRIO. PER/DCOMP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO.

A autoridade competente poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios, inclusive planilhas eletrônicas e arquivos magnéticos, a fim de que seja verificada a exatidão das informações prestadas.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. UTILIZAÇÃO PARA SUPRIR PROVAS DE INCUMBÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

A diligência não se presta a suprir a omissão do sujeito passivo em produzir as provas relativas aos fatos que, por sua natureza, provam-se por meio documental.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. BENS E SERVIÇOS APÓS DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO.

A aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como o caso daqueles com redução da alíquota do PIS e da Cofins a zero, não gera direito a crédito no sistema da não cumulatividade.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. FRETE SOBRE COMPRA DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa os dispêndios com serviços de fretes na aquisição de insumos, ainda que se trate de insumos não tributados.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

Consideram-se insumos, enquadráveis no critério de essencialidade e relevância, os materiais das embalagens utilizadas para viabilizar o transporte de mercadorias.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA CEDIDA POR PESSOA JURÍDICA.

Inserem-se no conceito de insumo gerador de créditos no regime não cumulativo a mão de obra cedida por pessoa jurídica contratada para atuar diretamente nas atividades de produção da pessoa jurídica contratante.

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os gastos com armazenagem de matéria-prima enquadram-se no conceito de insumo, naqueles casos em que tais despesas sejam relevantes e essenciais ao desenvolvimento da atividade principal da empresa.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS PORTUÁRIAS, COM DESPACHANTES ADUANEIROS, COM SERVIÇOS ACOMPANHAMENTO DE EMBARQUE E TAXAS DE EMBARQUE. POSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços portuários, despachante aduaneiro, serviços de acompanhamento de embarque e taxas de embarque geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS, DE COMERCIALIZAÇÃO, COM CONSULTORIA E ASSESSORIA.

Atividades administrativas gerais fogem ao conceito de insumo e não podem ser consideradas como dispêndios aptos à geração de crédito nesta sistemática de apuração.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. FRETE E ARMAZENAGEM. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O transporte e a armazenagem de produtos podem gerar direito à apuração de créditos de acordo com sua natureza, desde que devidamente comprovados, através de documentação hábil e idônea e de forma compreensível para a autoridade administrativa.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Somente os bens incorporados ao ativo imobilizado devidamente comprovados geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade, excluindo-se os bens adquiridos antes de 31/04/2004.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS QUE ATUE NA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA.

As aquisições feitas de cooperativas agroindustriais ou mistas, de pessoas jurídicas cujas atividades não se enquadrem na definição de atividade agropecuária e de pessoas jurídicas atacadistas, não fazem jus ao crédito presumido.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **rejeitar as preliminares** arguidas e, no mérito, por **maioria de votos**, em dar **parcial provimento** para **reverter**, desde que comprovados e observados os requisitos da lei, as **glosas** de créditos relativas a: (i) **frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem** (pallets e papel ondulado), vencida a conselheira Ana Paula Giglio, que negava provimento, e (ii) **despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque**, vencidos os conselheiros Ana Paula Giglio e Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.488, de 27 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.915845/2013-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Ana Paula Giglio. Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. A 3ª Turmada DRJ09 decidiu não acatar a preliminar de nulidade suscitada, indeferir o pedido de diligência e considerar em parte as razões da Manifestação de Inconformidade, mantendo-se, contudo, o indeferimento do Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo – exportação, relativo ao 1º trimestre/2011 – PER nº 42512.94405.220611.1.1.08-6900, e a não homologação das compensações declaradas, vinculadas ao crédito pleiteado.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Em 15/12/2020 a 3ª turma da DRJ/09 proferiu o acórdão nº 109-003.453, julgando a **Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através de **Recurso Voluntário**, no qual alega, em síntese, **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade relativas às matérias cujas glosas foram mantidas. **Deixou de se manifestar sobre ajustes positivos de créditos efetuados**.

Requeru o **provimento integral do Recurso Voluntário**, o reconhecimento da integralidade dos créditos, o **deferimento da restituição** pleiteada e a **homologação das compensações** realizadas, até o montante do crédito reconhecido ou, alternativamente, a **conversão dos autos em diligência**, a fim de se efetuar uma análise detalhada da documentação apresentada.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3201-011.489 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915844/2013-75

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto às preliminares e ao mérito, **englobando as matérias** (i) frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem (pallets e papel ondulado), e (ii) despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque, transcreve-se o entendimento majoritário da turma **expresso em parte do voto do relator e no voto do redator do acórdão paradigma, devendo, em relação aos itens "i" e "ii" supra, ser desconsiderada a abordagem sobre eles existente no voto vencido e considerada a decisão contida no voto vencedor:**

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A Recorrente atua na industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação de trigo e outros cereais, seus derivados e produtos finais e representação comercial, sujeita à tributação pelo lucro real e apurando as contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins pelo regime não cumulativo. Em razão disto apresentou Pedido de Ressarcimento de **créditos de PIS**, vinculado às **receitas de mercado interno**, referente ao **1º trimestre de 2011**, no valor de R\$283.384,63. O crédito pleiteado foi **negado parcialmente**, em razão de irregularidades fiscais, tendo sido **deferido na ocasião o valor de R\$ 57.359,03:**

Após a análise da Manifestação de Inconformidade, além do indeferimento das **preliminares de nulidade** (violação da ampla defesa e contraditório e decadência), ficaram mantidas as seguintes glosas:

- (i) despesas com aquisição de ácido ascórbico;
- (ii) bens sujeitos à alíquota zero (trigo e pré misturas para pão);
- (iii) despesas de frete e armazenagem sobre compra de insumos;
- (iv) embalagens para transporte;
- (v) contratação de mão de obra terceirizada;
- (vi) armazenagem de matérias primas;
- (vii) serviços não utilizados no processo produtivo (despachantes, assessoria, gestão administrativa e de comercialização, serviços portuários, etc);
- (viii) frete entre estabelecimentos e frete sobre vendas;
- (ix) depreciação de bens do ativo imobilizado;

- (x) créditos presumidos sobre insumos de origem vegetal e
- (xi) ajustes positivos de créditos (não impugnados).

Novo Conceito de Insumo

Previamente, à análise dos argumentos de defesa cabem ser feitas algumas considerações, tendo em vista que o **cerne da presente lide** envolve a matéria do **aproveitamento de créditos de PIS/Cofins** apurados no regime não cumulativo e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe, portanto, trazer alguns esclarecimentos sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins. A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358, de 2003, art. 66 e nº 404, de 2004, art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins.

Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal

critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial n.º 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a **aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo** para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. **CONCEITO DE INSUMOS**. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS **CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA**. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se **aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.**

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**”

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos **recursos repetitivos** (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os **Conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF n.º 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

“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 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.”

(Destacou-se)

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 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**. Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da 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.”

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na

produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

Das Preliminares

Da Preliminar de Decadência

Inicialmente, em sede de preliminar, a Recorrente alega a **decadência do direito de o Fisco para rever os créditos apurados e informados em Dacon no ano de 2011 e que teriam sido analisados somente em 2016**. Desta forma, teria sido ultrapassado o prazo de 5 anos para que a administração tributária pudesse proceder a análise do pedido de ressarcimento, de acordo com o artigo 150, §4º do CTN.

Os créditos aproveitados pela Recorrente **foram informados na DACON no 1º trimestre do ano de 2011**. Entretanto, **somente em setembro de 2016 é que o Fisco teria iniciado a revisão dos valores. Entende que** na ocasião já haviam sido ultrapassado o prazo decadencial de 5 anos, tendo ocorrido, portanto, **homologação tácita dos créditos** lá contidos de acordo com o previsto no artigo 74, §5º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Cabe mencionar que no caso em tela ocorre uma **confusão de conceitos por parte da Recorrente**. Isto porque o prazo previsto na mencionada legislação (art. 150, §4º, do CTN) **é aplicável para os casos de tributos por homologação**, ou seja, naqueles em que o sujeito passivo deve antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade. Os casos de **pedidos de ressarcimento ou de compensação de débitos seguem ou outro regramento**; nestes casos não há que se falar em decadência.

Em se tratando de ressarcimento e compensação não há previsão de reconhecimento tácito de direito buscado pela contribuinte, em razão de eventual demora na análise do pedido. **Não há na legislação qualquer previsão legal que autorize restituição de eventuais pagamentos indevidos sem análise prévia.**

Tal entendimento é bastante usual neste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do Pedido de Restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não podendo ser aplicável por analogia para a apreciação de pedido de restituição ou ressarcimento por ausência de semelhança entre os institutos.

Processo n.º 10980.004980/2004-19. Acórdão n.º 3201-007.027, de 29/07/2020.
Relator: Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo De Andrade

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DEMORA NA ANÁLISE. EFEITOS.

Por falta de previsão legal, ressalvando-se a hipótese de atualização pela taxa Selic no caso de eventual reconhecimento do direito creditório, o atraso na análise de um pedido de restituição, mesmo após decorridos cinco anos (ou mais) de sua protocolização, não autoriza, por esse motivo, o deferimento do pleito.

Processo n.º 10980.005137/2004-50. Acórdão n.º 3001-000.711, de 24/01/2019.
Relator: Conselheiro Orlando Rutigliani Berri.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA NÃO CONFIGURADA.

Por ausência de previsão legal, o atraso na análise do pedido de restituição não configura a homologação tácita e não autoriza o deferimento do pleito. O disposto no parágrafo 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 refere-se à compensação declarada, não a pedido de restituição.

Processo n.º 10980.004695/2004-06. Acórdão n.º 3402-005.718, de 24/10/2018.
Relator: Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

A simples leitura do § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 permite compreender que inexistente fundamento para a alegação da Recorrente. Não há limitação temporal para a análise do pedido de restituição e homologação tácita para tal pedido, mas apenas para a compensação declarada. São institutos distintos e não é possível aplicar a analogia para tal situação, pois **somente podem ser autorizadas compensações de créditos líquidos e certos do sujeito passivo.**

Desta forma, **não há interpretação legal possível a fim de se acolher o pleito de homologação tácita do pedido da Recorrente.**

De Preliminar de Nulidade por Cerceamento de Defesa

A recorrente **requer a reforma do Acórdão de primeira instância no que diz respeito ao indeferimento de seu pleito de nulidade por cerceamento de defesa.**

Argumenta que a Manifestação de Inconformidade teria logrado demonstrar que o **Despacho Decisório efetuou glosas com fundamentações equivocadas, desconexas dos itens objeto das mesmas, sem a devida análise dos bens e serviços glosados.** Conclui que a **análise dos documentos apresentados foi feita de forma ampla e genérica,** o que teria acarretado prejuízos à elaboração de sua defesa, sendo, conseqüentemente, nulo.

Aduz, ainda, que diversos itens objeto de falhas ou equívocos na análise dos documentos **dependeriam de uma análise mais detalhada e criteriosa da**

documentação constante dos autos e de esclarecimentos da Recorrente em relação a seu processo industrial. Tal documentação não teria sido adequadamente analisada na primeira instância de julgamento, que teria apenas reproduzido e aprimorado os argumentos do despacho para manutenção das glosas. Requer, portanto, a conversão deste julgamento em diligência, caso não seja decidido pela nulidade da autuação.

No tocante à questão preliminar de nulidade, não se vislumbra a sua ocorrência, conforme pretende a recorrente, eis que o Despacho Decisório (e os termos da Informação Fiscal que o acompanham), **além de se revestir dos requisitos e formalidades necessários à sua constituição, nos termos da legislação, está adequadamente caracterizado e motivado, de modo a justificar a não aceitação dos créditos alegados.** Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

“**Art. 59.** São nulos:

I. os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II. os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Ou seja, não há que se falar em nulidade do **Despacho Decisório que atende a todos os requisitos e formalidades legais necessários à sua constituição.** Este encontra-se devidamente fundamentado, tendo indicado de forma precisa tais informações.

Para caracterizar cerceamento do direito de defesa o Despacho Decisório deveria ser falho em relação à descrição dos fatos que ensejaram o lançamento e/ou sua capitulação legal, ou ainda prejudicar de alguma forma a compreensão da parte em relação ao que lhe foi imputado. No entanto, os mesmos estão bastante detalhados na Informação Fiscal (fls 1.234/1.266), o qual especifica os fundamentos de fato e de direito que deram origem ao não reconhecimento de parte dos créditos pleiteados. O Despacho Decisório (e seu relatório complementar) não deixa dúvidas em relação à situação ocorrida, assim como a base legal utilizada.

O argumento de preterição do direito de defesa não é compatível com a qualidade e as pertinência das argumentações apresentadas no Recurso Voluntário. A Recorrente estava absolutamente ciente do fato que motivou a negativa do fisco à sua pretensão. As objeções levantadas não merecem guarida, porque, como se constata da leitura da Manifestação de Inconformidade e do Recurso Voluntário, **a Recorrente estava absolutamente ciente do fato que motivou a negativa do fisco à sua pretensão.**

A parte menciona reiteradas vezes no curso da peça de defesa a **existência de erros nas planilhas e de outras falhas causada em razão da realização de procedimento de amostragem** realizado no curso da fiscalização. Eventuais erros e falhas, entretanto, não acarretariam a nulidade do Despacho, mas sim, sua reforma e serão analisadas no decorrer do presente voto.

Em relação aos bens utilizados como insumos (grupo de glosas) a decisão *a quo* faz referência a divergências nas planilhas de cálculo indicadas pela interessada. Entretanto, as planilhas apresentadas na Informação Fiscal coincidem com os valores declarados pela parte quando do atendimento às intimações. Não caberia ao Fisco, portanto, a obrigatoriedade de produção de prova em contrário. A base de cálculo das contribuições teria sido obtida por meio dos dados fornecidos pela contribuinte, enquanto o Valor da Glosa refere-se à diferença entre a base de cálculo apurada e passível de aproveitamento dos créditos e aquelas declaradas em Dacon A relação na aba “GLOSAS” corresponderia aos gastos, também trazidos pela interessada, que não foram considerados como insumos no processo produtivo que lhe garantisse direito a crédito.

Em pedidos de restituição e/ou ressarcimento, o ônus da prova sempre cabe aos contribuintes produzi-la, ou seja, a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem a invoca. A mera alegação da existência de um direito creditório não tem o condão de transformar um direito ilíquido e incerto em crédito líquido e certo. Conforme mencionado na decisão de primeira instância: “o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, cabendo ao Fisco condicionar o exame do direito creditório à apresentação de documentação comprobatória por parte dos sujeitos passivos, e não havendo a demonstração dos valores então informados no Dacon passíveis de serem analisado em sede de Manifestação de Inconformidade”.

Ressalte-se a observação constante do Acórdão de Manifestação de Inconformidade de que os erros e divergências constatados beneficiaram o contribuinte, não havendo prejuízo, portanto, nas divergências apontadas pela parte.

Afasta-se, portanto, a preliminar de nulidade de cerceamento da ampla defesa arguida no Recurso Voluntário, tendo em vista que inexistente o vício alegado. **A imputação é clara e determinada e foram carreados elementos comprobatórios.** Novamente, a análise da suficiência das provas apresentadas deve ser efetuada no exame de mérito da presente questão.

Do Mérito

A Recorrente argumenta ter **direito a dedução de todas as despesas glosadas** pela fiscalização e mantidas pelo juízo “*a quo*”, as quais defende individualizadamente conforme analisado nos tópicos abaixo.

Das Despesas com Aquisição de Ácido Ascórbico (Vitamina C)

Segundo a Informação Fiscal (fls 1.234/1.266), foram **glosados créditos** da contribuição relativos às **aquisições de ácido ascórbico (Vitamina C)**, pleiteados pela Recorrente, uma vez que **sujeitos à alíquota zero**, nos termos do Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, *verbis*:

“**Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas** da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação **incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:**

I. químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul -NCM, relacionados no Anexo I;”

Nas Notas Fiscais referentes a operações com a vitamina C, constatou-se que em seu corpo **havia a observação tratar-se de operação sujeita a alíquota zero** das contribuições, de acordo com o Decreto acima citado. Tendo em vista que a aquisição de vitamina C é operação sujeita à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos e que **a legislação veda a apuração de créditos**. Assim, estas operações foram excluídas da base de cálculo do crédito pela fiscalização.

Recorrente insurge-se contra a manutenção da glosa de ácido ascórbico (vitamina C) por se tratar **de produto utilizado como insumo em seu processo produtivo que teve sua alíquota de PIS/Cofins reduzida a zero**. Discorda desta interpretação argumentando que tal entendimento não poderia ser aplicado ao caso em tela, pois **se estaria negando aplicabilidade à regra constitucional da não cumulatividade e limitando o benefício da alíquota zero**.

Entretanto, o entendimento da Recorrente não pode prevalecer por estrita determinação legal. Em se tratando de aquisição de produtos que sofreram redução a zero de suas alíquotas de PIS/Cofins, de acordo com o previsto no Decreto nº 6.426, de 2008, não há como aproveitar os créditos decorrentes da aquisição. Isto porque resta configurada uma das **premissas fundamentais do sistema da não cumulatividade, qual seja; para a utilização de crédito é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições**.

Deve restar mantida, portanto, a glosa da compensação dos créditos relativos à aquisição de ácido ascórbico, tendo em vista a ausência de tributação do mesmo.

Dos Bens Sujeitos à Alíquota Zero

(trigo e pré mistura para pães)

Da mesma forma que ocorreu com o item anterior, a fiscalização verificou que as **aquisições de trigo classificado no código NCM 10.01 e de pré-misturas próprias para a fabricação de pão comum classificadas na NCM 1901.20.00** tiveram suas **alíquotas reduzidas a zero**, em razão do disposto no art. 1º, incisos XV e XVI, da Lei nº 10.925, de 2004:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XV. trigo classificado na posição 10.01 da Tipi; e

XVI. pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00; Ex 01 e 1905.90.90; Ex 01 da Tipi.”

Dessa forma, **todas as aquisições de bens utilizados como insumos** classificadas nas NCM 10.01 e 19.01.20.00 foram glosadas da base de cálculo do crédito (com fulcro nas planilhas apresentadas pelo próprio contribuinte), em

razão **de vedação legal de apuração de crédito** sobre aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições.

Nos casos de bens utilizados como insumo (trigo e pré misturas para fabricação de pão) existe uma **impossibilidade de utilização dos créditos indicados pela parte, em razão do insumo não ter sofrido tributação**. Nestas circunstâncias é que foi fundamentada a glosa pela fiscalização, em função do previsto no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003:

“**Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

Como o não pagamento das contribuições **abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção**, o texto legal determina que, nestas situações, **a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

A Recorrente contesta este entendimento, aduzindo que, **negar direito a estes créditos seria negar a aplicabilidade à regra da não cumulatividade**. Entretanto, não é possível se acolher tal entendimento.

A autoridade fiscal, entretanto, **não pode deixar de aplicar a legislação vigente sob o argumento de que a mesma estaria a ferir o princípio da não cumulatividade** (ou qualquer outra regra ou princípio). Ela deve cumprir as determinações legais e normativas de forma **plenamente vinculada**, não podendo desrespeitar as normas da legislação tributária, **sob pena de responsabilidade funcional**, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN:

Código Tributário Nacional

“**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, pois não possuem competência para se pronunciar sobre validade ou constitucionalidade de lei tributária. A apreciação desta

matéria por parte do deste colegiado encontra óbice na Súmula CARF nº 02, cujo teor transcreve-se a seguir:

“Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim sendo, **não há como se conhecer do argumento** apresentado no Recurso Voluntário interposto, devendo **permanecer mantida a glosa proposta pela fiscalização, com relação ao ácido ascórbico, trigo e pré misturas para pães.**

Das Despesas com Contratação de Mão de Obra Terceirizada

A Recorrente requer a reforma do Acórdão por entender que o mesmo teria **alterado a fundamentação original da glosa ao reconhecer a possibilidade de direito ao crédito nos casos de contratação de mão-de-obra terceirizada, mas limitá-lo** aos casos em que restarem **comprovados e esclarecidos os tipos de serviço e em qual área da empresa os mesmos são utilizados**. Isto porque devem estar vinculados ao processo de produção dos bens ou dos serviços prestados.

Argumenta que a fiscalização somente levantou a questão de se tratar de contratação de mão de obra e não de industrialização (*“A empresa pretendia aproveitar crédito calculado sobre a contratação de mão de obra terceirizada paga a diversas empresas. Nesse caso, é importante ressaltar que a terceirização de mão-de-obra somente é permitida para as atividades-meio da pessoa jurídica, sendo vedada nas atividades-fim, nos termos da Súmula 331 do TST – Tribunal Superior do Trabalho”* - fl. 1.248).

O Acórdão, por sua vez, entende que o **STF já definiu que seria lícita a terceirização** ou qualquer outra forma de divisão de trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Entretanto, **teria exigido a demonstração de em qual área da empresa tal mão de obra seria utilizada**. Tal decisão foi vista pela interessada como uma **violação do direito a defesa** da Recorrente, pois **não havia sido instada anteriormente ao efetuar tal comprovação** e seu pedido de diligência haver sido negado (*“uma vez que a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização) somente pode ser considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços e não em atividades-meio, os pagamentos efetuados devem vir comprovados e esclarecidos que tipo de serviço está sendo contratado e em que área da empresa são utilizados, para que assim possam ser analisados e confirmados os créditos correspondentes”* – fl. 2.896).

Requer, portanto, o reconhecimento a estes créditos ou a conversão do feito em diligência para que tal demonstração possa ser efetuada.

A partir da definição do conceito de insumo para fins do crédito das contribuições do PIS/Cofins, **se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as**

atividades da empresa, de forma a aferir a imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, conseqüentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.

Sobre o direito de crédito em relação à locação de mão de obra terceirizada, as **glosas destas despesas foram mantidas** em decorrência do entendimento de que a atividade de locação de mão de obra temporária não poderia ser enquadrada no conceito de insumo por **não haver comprovação de ter sido aplicada diretamente na produção de bens** ou apenas contribuindo de forma indireta nas atividades-fim do tomador. Da mesma forma, vem decidindo este Conselho:

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.**

Processo n.º 13897.000217/2004-56. Acórdão n.º 9303-010.218, de 10/03/2020. Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITOS PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte. Situação em **que os gastos com mão de obra terceirizada junto a pessoa jurídica sujeita ao pagamento das contribuições e utilizada no processo produtivo dão direito ao creditamento.**

Processo n.º 12893.000363/2008-82. Acórdão n.º 9303-009.878, de 11/12/2019; Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE.

Despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada **para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda** dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial.

Processo nº 13839.900005/2011-94. Acórdão nº 3401-011.399, de 20/12/2022. Relator: Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Como se pode perceber, cabe razão à DRJ ao afirmar a possibilidade de utilização de mão de obra terceirizada, **desde que efetivamente demonstrado que esta tenha sido utilizada no processo produtivo da empresa.** Apesar de a fiscalização em suas planilhas não ter efetuado tal discriminação, a Requerente não foi capaz de trazer ao processo qualquer documentação capaz de demonstrar em que setor da empresa foi utilizada esta mão de obra contratada de outra pessoa jurídica, mesmo depois da decisão.

Ressalte-se que quando da apresentação do Recurso Voluntário **a parte não juntou aos autos nenhum novo documento, tampouco logrou explicar a alocação desta força de trabalho. Limitando-se a argumentar que tal informação não havia sido solicitada previamente e requerer a que a apresentação de novas informações e documentos que pudessem comprovar seu direito fosse efetuada em outro momento.**

Não cabe a este Conselho a função de produzir provas a fim de definir a existência (ou não) de direito do Recorrente. O momento para apresentação de tais justificativas e demonstrações seria quando da apresentação do próprio recurso. A simples juntado do contrato celebrado com a pessoa jurídica que forneceu a mão de obra já seria suficiente para que se verificasse a alocação da força de trabalho terceirizada.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida em razão da falta da efetiva identificação, demonstração e comprovação do direito creditório. Ou seja, cabe à defesa o ônus da prova de quaisquer fatos que possam modificar ou extinguir as pretensões da Fazenda. Observando-se os dispositivos da Lei nº 9.784, de 2004, aplicável ao PAF, atinentes ao direito de prova do administrado, não se vislumbra possibilidade de se obter o reconhecimento de um crédito de natureza tributária sem a sua efetiva identificação, demonstração e comprovação. E não cabe à autoridade julgadora a produção de tais provas.

Neste sentido, tendo em vista que a recorrente **não apresentou provas inequívocas da liquidez e certeza do crédito que pleiteia,** deve permanecer mantida a glosa relativa à mão de obra terceirizada.

Das Despesas com Serviços não Utilizados no Processo Produtivo

(Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização, Serviços de Assessoria e Gestão Administrativa, Serviços de Análises Químicas e Laboratoriais, Consultoria para Construções e Instalações Industriais e Gastos Posteriores ao Processo Produtivo).

A parte argumenta que para produzir e comercializar farinha de trigo, farelo de soja e óleo de soja é **necessário incorrer em uma série de despesas**. Entre elas, cita a aquisição do trigo (mercado interno e externo), despesas de importação, armazenagem de seu principal insumo para formação de lotes para exportação, transporte, despachantes aduaneiros, acompanhamento de embarque, serviços portuários, de análise, de fumigação, entre outros. **Tais despesas seriam essenciais para o desenvolvimento de suas atividades**. Considera, portanto, descabidas as glosas das contas “*serviços utilizados com insumos*” **apenas em razão do fato de se tratar de gastos posteriores à finalização do processo de produção**. Tais serviços, pagos a pessoas jurídicas com domicílio no país e sujeitas à incidência de PIS e Cofins, integram, efetivamente, o custo dos bens (matérias-primas) utilizados na fabricação dos produtos comercializados pela Recorrente.

Processo produtivo é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Com a finalização do produto considera-se encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos após o produto restar finalizado são posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é posterior, não pode ser essencial ao processo, pois essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura lógica, o que ocorre após o encerramento do não pode ser essencial. A despesa com o produto acabado pode ser relevante e essencial para o desenvolvimento da atividade empresarial mas o não é em relação ao processo produtivo.

O Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 esclarece que **os serviços realizados após a finalização do processo produtivo** ou que estejam associados a operações administrativas, contábeis, jurídicas e comerciais da empresa **não são insumos**. Assim, **ainda que os gastos incorridos pela empresa correspondam a despesas necessárias à consecução de seus objetivos** empresariais, quando realizados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços.

Por este motivo ocorreram (e foram mantidas na primeira instância) as glosas das despesas em análise neste tópico: **Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização, Serviços de Assessoria e Gestão Administrativa, Serviços de Análises Químicas e Laboratoriais, Consultoria para Construções e Instalações Industriais e Gastos Posteriores ao Processo Produtivo**. Na ocasião foram revertidas as glosas com serviços ambientais, higienização, fumigação e seleção de produtos.

a) Despesas com Serviços Portuários de carga, descarga e manuseio de Mercadorias, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque e Serviços de Comercialização.

A parte argumenta que estes serviços são necessários para garantir seu processo produtivo com insumos (despesas de importação) e na formação de lotes para exportação de farelo e óleo de soja por ela produzidos.

As despesas realizadas pela Recorrente a este título devem permanecer glosada **em razão de não se enquadrarem no conceito de insumos**, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ. O contribuinte tem por **objeto social a**

industrialização e comercialização de trigo e outros cereais, seus derivados e produtos finais e representação comercial, por conta própria ou de terceiros (de acordo com a cláusula 4ª, de seu Contrato Social), o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros, serviços portuários, acompanhamento de embarque e taxas de embarque **não fazem parte do processo produtivo**, não podendo ser classificadas como insumos.

Ademais, no que diz respeito à utilização dos serviços de despachante aduaneiro, esta é uma decisão operacional da empresa e poderia ser realizada sem a contratação de profissional especializado no desembarço das mercadorias importadas ou acompanhamento das exportações realizadas.

Os serviços portuários, de carga, descarga, movimentação, capatazia e acompanhamento de embarque por não serem utilizados no processo produtivo, não são passíveis de gerarem créditos de PIS/Cofins não cumulativo por absoluta falta de previsão legal. Não haveria como classificar tais despesas como essenciais ou mesmo relevantes ao processo produtivo, uma vez que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo. Sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Assim tem entendido ente CARF, conforme se verifica nos acórdãos abaixo ementados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com **serviços de despachante aduaneiro**, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

Processo n.º 11065.001185/2009-88. Acórdão n.º 3402- 007.708, de 23/09/2020.
Relator: Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-Calendário: 2012

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. **Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos** para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

Processo n.º 10314.720217/2017-14 . Acórdão n.º 3302-007.594, de 25/09/2019.
Relator: Conselheiro Jorge Lima Abud

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

Período de Apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

SERVIÇOS DE CAPATAZIA, AGENCIAMENTO, ASSESSORIA, TAXAS DE LIBERAÇÃO E DESPACHO ADUANEIRO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, agenciamento, assessoria, taxas de liberação e despacho aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. Tampouco se enquadram como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito as referidas despesas.

Processo n.º 10640.907381/2016-43. Acórdão n.º 3402-007.175, de 17/12/2019.
Relatora: Conselheira Cynthia Elena de Campos

Conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei nº10.833, de 2003.

As atividades administrativas de forma geral, comuns à toda e qualquer empresa, fogem ao conceito de insumo estabelecido no julgamento do Resp 1.221.170/STJ além da jurisprudência majoritária deste Conselho. Não sendo cabível o entendimento de que possam ser consideradas como despesas aptas à geração de crédito nesta sistemática de apuração. Especificamente quanto às despesas com comercialização é mister acompanhar a decisão recorrida no que diz respeito a impossibilidade do seu creditamento, pois, **apesar de viabilizarem a atividade econômica da empresa, se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito** nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal, não se caracterizando como insumo.

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa. Portanto, **devem ser mantidas as glosas relativas às despesas com Serviços Portuários, Despachantes Aduaneiros, Operação de Terminais, Serviços**

Acompanhamento de Embarque, Taxas de Embarque, Serviços de Comercialização.

b) Outros Gastos Posteriores ao Processo Produtivo

(serviços de corretagem, serviços de luminosos, serviços de padronização, seguros, serviços de hospedagem, serviços de consultoria para construção e instalações industriais, serviços de remessa expressa, serviços de assessoria e gestão administrativa)

Conforme já mencionado nos itens anteriores, as despesas com serviços de corretagem, instalação de luminosos, serviço de padronização, seguros, serviço de hospedagem, serviço de consultoria para construção e instalações industriais, serviço de remessa expressa e serviços de assessoria e gestão administrativa que **além de ocorrerem após a finalização do processo produtivo, não são essenciais a este.**

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 pela empresa. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa,** não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

Tendo em vista estes conceitos e também o fato de que a parte não manifestou-se especificamente sobre estas glosas em sua peça de defesa, **não há reparos a serem feitos em relação às glosas efetuadas sobre estes itens.**

Das Despesas de Armazenagem e Frete na Venda e Frete entre Estabelecimentos

A Recorrente discorda também da **manutenção das glosas decorrentes de despesas relacionadas a armazenagem e fretes na venda de produtos acabados e fretes entre estabelecimentos,** em razão de que **tais despesas não teriam sido devidamente comprovadas.** Por não conterem as informações relativas ao destinatário e ao remetente das mercadorias não teria sido possível individualizar as condições destes fretes. Informações estas que foram entendidas pela fiscalização como fundamentais para a conferência da natureza das operações (se tratavam-se de fretes incorridos na compra, na venda ou entre estabelecimentos e se as mercadorias armazenadas ou transportadas sofreram ou não tributação).

Pelo que se consegue depreender do conteúdo da peça de defesa, a parte **insurge-se contra o fato de a fiscalização ter solicitado apenas uma amostragem dos conhecimentos de transporte do período de 2009 a 2012** (das 49.648 operações de frete realizadas solicitou-se apenas uma amostra de 150, das quais somente 141 foram consideradas como tendo atendido à requisição fiscal).

O Acórdão de primeira instância teria **mantido esta glosas sem ao menos analisar a documentação apresentada com a Manifestação de Inconformidade**. Traz argumentações relativas ao ano de 2009, 2010 e 2011 (o presente processo analisa o 1º trimestre de 2011) para criticar o trabalho da fiscalização e traz novo pedido de nulidade. Em suas palavras: *“já quanto ao ano de 2011 a planilha de glosas de fretes 2010 e 2011 que também foi integralmente mantida pelo v. acórdão recorrido, informa que em relação a 2011 não foram apresentadas Conhecimentos de Transporte de 11 fornecedores (...) Mas da mesma forma ao fundamento de “suposta falha da amostragem” glosa fretes de 44 fornecedores, mesmo tendo solicitado conhecimento de transportes somente para 14 fornecedores (...) Portanto, em relação a 2011 não foi solicitado nenhum conhecimento de transporte para os 29 fornecedores abaixo (...) mesmo sem qualquer solicitação por amostragem, tiveram as operações glosadas por “falha da amostragem”, fato que comprova mais uma vez a nulidade do despacho decisório e do v. acórdão recorrido”* (fl. 2.957/2.959).

Apesar das acusações da parte e de sua reclamação de que os demais fornecedores não tiveram suas notas e contratos verificados, fica claro que **dos fornecedores selecionados pela fiscalização não havia documentação suficiente para comprovar as despesas deduzidas**. Ressalte-se que a fiscalização somente glosou as despesas cuja natureza considerou que não havia sido demonstrada, homologando as demais, conforme indicado na planilha de fl. 1.116/1.233.

Pelo relato da Autoridade Julgadora fica claro que **a contribuinte teve oportunidade de trazer aos autos a comprovação das despesas que poderiam ter sido consideradas para efeito de aproveitamento de crédito**. A exigência fiscal não foi no sentido de que fosse apresentada a totalidade dos documentos fiscais, mas, sim, uma amostragem representativa desse universo. Em virtude da própria legislação tributária, **haveria necessidade de se diferenciar os gastos com operações de fretes que podem ou não serem considerados como insumo**. E essa demonstração somente à interessada caberia fazê-lo.

Ressalte-se que neste tópico não se discute a possibilidade ou não de dedução de créditos relativos a despesas incorridas com armazenagem e frete na venda. A autoridade julgadora admite esta possibilidade, porém informa que os documentos apresentados não foram suficientes para efetuar a comprovação da natureza destas despesas.

A falta de elementos probatórios, conforme já esclarecido anteriormente neste voto, não acarreta a necessidade de diligência, pois **esta não se presta a suprir a ausência de atuação da interessada em trazer documentos e outras demonstrações de suas alegações que deveriam ter sido apresentadas** ao longo do procedimento de fiscalização ou com a interposição do recurso. Por este motivo, considerou-se impertinente o pedido de realização de diligência efetuado também neste caso.

As listas e planilhas apresentadas no Recurso Voluntário **não indicam documentos correspondentes que poderiam lhe fazer prova**. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da existência do crédito declarado **de forma que possibilite a aferição de sua liquidez e certeza** por parte da autoridade administrativa. Não foi o que ocorreu no caso

em tela. Não é possível transferir esta responsabilidade para a autoridade julgadora.

A mera juntada de uma gama de arquivos, como se fez no presente caso, contendo o escaneamento de uma massa de documentos, sem indicação a que se referem, o que se está pretendendo comprovar, em quais linhas do Dacon foram registrados os créditos relativos a esses documentos, sem que houvesse sequer uma totalização dos valores mensais ou trimestrais, **não tem o condão o comprovar o crédito** e, mais, qual o crédito e valores que se pretende comprovar. A análise desta mesma documentação já foi efetuada previamente pela fiscalização, de acordo com as informações solicitadas e esclarecidas pela interessada, havendo o deferimento daqueles créditos efetivamente comprovados e que poderiam ser objeto de aproveitamento.

Desta forma, devem **permanecer mantidas as glosas relativas às despesas de armazenagem e frete na venda, em razão da absoluta falta de comprovação** da natureza das mesmas.

Das Despesas com Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

A fiscalização glosou as despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado i) nos casos em que os referido bens **não foram alocados na produção** de bens destinados à venda; ii) para aqueles **adquiridos antes de 30/04/2004**; iii) ausências ou discrepâncias nas informações prestadas e iv) bens completamente depreciados. Tais glosas ocorreram em razão de **ausência de comprovação** e determinação legal e permaneceram mantidas pelo julgamento de primeiro grau.

A Recorrente discordou da manutenção da glosa do crédito de PIS sobre **aquisições de bens para o ativo imobilizado ocorridas antes de 30/04/2004** (com base no artigo 31, da Lei nº 10.865, de 2004). Defende que a **lei não poderia restringir direitos já em curso, atingindo fatos pretéritos**. A lei teria **violado não só o direito adquirido, mas também a irretroatividade** da lei tributária.

Conforme anteriormente mencionado, a autoridade fiscal **não pode deixar de aplicar a legislação vigente sob o argumento de que a mesma estaria a ferir princípios legais ou constitucionais**. Ela deve cumprir as determinações legais e normativas de forma **plenamente vinculada**, não podendo desprezar as normas da legislação tributária, **sob pena de responsabilidade funcional**, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN, além da Súmula Carf nº 2 (O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

As Autoridades Fiscal e Julgadora trouxeram a questão da **ausência de discriminação dos bens** que eram utilizados no processo produtivo da empresa (e quais os alocados nas demais atividades da empresa), além da existência de discrepâncias nas declarações apresentadas.

Conforme mencionado no Acórdão, **a empresa foi intimada a apresentar memorial em que discriminasse todas as operações que compuseram a base de cálculo dos encargos de depreciação**. Este deveria conter o mês em que o valor foi apropriado no DACON, nome e CNPJ do fornecedor, número da nota fiscal de aquisição do bem, data de emissão da nota fiscal, descrição do bem adquirido, valor total da nota fiscal e o valor da depreciação mensal

considerada. Deveria ainda discriminar os bens que são utilizados no processo produtivo da empresa e aqueles que estão alocados nas demais atividades. Entretanto, o memorial de cálculo apresentado estava incompleto, pois não informava onde os bens estavam sendo utilizados, se no processo produtivo da empresa ou nas demais atividades da empresa.

Entretanto, tal **demonstração solicitada não foi apresentada** pela Recorrente. Mais uma vez a interessada **somente argumenta que a fiscalização não verificou adequadamente seu processo produtivo** e que poderia ter solicitado informações e esclarecimentos ao invés de glosar os créditos pleiteados. Tal argumento **já foi previamente refutado, tendo em vista que cabe a parte que pleiteia o crédito, comprovar adequadamente seu direito**, não cabendo à autoridade administrativa a produção de provas não trazidas aos autos pela parte.

Desta forma, não há reparos a serem feitos à decisão a quo, **devendo permanecer glosados os encargos de depreciação** de bens do ativo imobilizado, em razão da **falta de demonstração (comprovação) da utilização destas despesas** no processo produtivo da empresa.

Dos Créditos Presumidos da Agroindústria

Em seu memorial de cálculo, o contribuinte inclui na base de cálculo do **crédito presumido aquisições de soja e de trigo**.

A **fiscalização discordou desta utilização** por entender que **não haveria base legal** para tal utilização, tendo em vista que empresa é produtora de farelo de soja. Assim, o **crédito deveria ser calculado aplicando-se o percentual de 50% da alíquota original** do PIS e da Cofins não cumulativos e **não estariam sujeitos à suspensão da incidência daquelas contribuições, conforme pretendeu a empresa**.

A Autoridade *a quo* manteve a alteração promovida pela fiscalização. Por concordar inteiramente com a decisão da primeira instância, reproduz-se, abaixo, seus termos neste quesito.

“Segundo o relato fiscal, o crédito presumido deverá ser calculado **aplicando-se o percentual de 50% da alíquota das contribuições para o PIS e da Cofins** não cumulativos, por ser a empresa produtora de farelo de soja. Em relação às aquisições de trigo, foram **excluídas da base de cálculo do crédito as aquisições realizadas junto a pessoas jurídicas fornecedoras que não se enquadram como cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção** (configuram atacadistas), condição prevista no art. 9º c/c art. 8º, § 1º, I e III da Lei nº 10.925, de 2004, para que fossem sujeitas à suspensão da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos, e não à alíquota zero; não estão sujeitos à suspensão da incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos e sim à alíquota zero; a redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre trigo (NCM 10.01) foram definidas pelo art. 1º, inciso XV, da mesma Lei nº 10.925, de 2004; assim apenas as aquisições de trigo de pessoas físicas que se enquadram na norma prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foram consideradas para o cálculo do crédito. Também foram ajustados, para 50% no caso da soja e 35% no caso do trigo, os valores lançados pela contribuinte na coluna “BC Cofins” e “BC PIS”, onde no valor total da nota fiscal foi considerado o mesmo tanto para o cálculo do crédito decorrente da aquisição de soja, quanto para a aquisição de trigo de pessoa física.”

A contribuinte discorda das glosas nas operações de aquisição de trigo de pessoas jurídicas fornecedoras enquadradas como cerealista, agropecuária ou cooperativa de produção, listando fornecedores.

O cerne desta lide gira, portanto, na **discordância das partes em relação ao crédito presumido sobre aquisições de trigo**, uma vez que a **alíquota nas operações do trigo foram reduzidas a zero**, e porque as **pessoas jurídicas fornecedoras não se enquadrariam como cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção**, condição para que as vendas fossem sujeitas à suspensão do PIS/Cofins (prevista no art. 9º c/c art. 8º, § 1º, I e III da Lei nº 10.925, de 2004). Estas seriam pessoas jurídicas **atacadistas**.

A contribuinte tem por objeto social (dentre outras atividades) a industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação, de trigo e outros cereais, seus derivados e produtos afins, de acordo com o artigo 3º do Contrato Social de Constituição da Correcta Indústria e Comércio Ltda.

A Lei nº 10.925, de 2004 assim dispõe em seus arts. 8º e 9º:

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

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I. cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, **10.01** a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

(...)

III. pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º, do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I. 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

II. 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **para soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e**

III. 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

IV. 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e no caput do art. 2, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A;

V. 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e no caput do art. 2, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.”

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I. de produtos de que trata o inciso I, do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

(...)

III. de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.”

(Destacou-se)

Portanto, faz jus ao crédito presumido, por exemplo, a aquisição de produtos classificados no código 1001 da NCM (trigo) para a produção de farinhas (ou produtos resultantes da moagem) classificadas no capítulo 11 da NCM destinadas a alimentação humana ou animal, quando adquiridos de pessoas físicas residentes no Brasil e de pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil, com a suspensão das contribuições.

A pessoas jurídicas fornecedoras, no caso, são: a) os **cerealistas** e b) aquelas empresas que exercem **atividades agropecuárias, inclusive as cooperativas de produção agropecuária**. Ou seja, a suspensão das contribuições (em consequência para fazer jus ao crédito presumido) **aplica-se unicamente a aquisições feitas de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária** (atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais) ou que seja **cooperativa de produção agropecuária** (sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção, mas não exercer as atividades de agroindústria, justamente para não descaracterizar venda de insumo e, por consequência, venda com suspensão das contribuições).

Por outro lado, não gozam do tratamento suspensivo (não fazendo jus ao crédito presumido) as aquisições feitas de **cooperativas agroindustriais ou mistas**, bem como as **aquisições feitas das pessoas jurídicas cujas atividades não se enquadrem na definição de “atividade agropecuária”**, cabendo, nesses casos, a apropriação de créditos básicos das contribuições.

A autoridade fiscal afirma que “*analisando os CNAE das pessoas jurídicas fornecedoras, constatamos que elas não podem ser enquadradas como cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção, condição prevista no art. 9º c/c art. 8º, § 1º, I e III da lei nº 10.925/2004 para que sejam sujeitas à suspensão da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos, tendo em vista que são atacadistas*”.

A Recorrente, por sua vez, defende que haveria aquisições glosadas que foram efetuadas de empresas e que se encaixariam na previsão legal (cerealistas, agropecuária ou cooperativa de produção), nomeando: a Cooperativa Agro Industrial Holambra, a Cocamar Cooperativa Agroindustrial, a Coamo Agroindustrial Cooperativa e a Corol Cooperativa Agroindustrial.

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006 que trata do tema:

“§1º Para os efeitos deste artigo, **entende-se por:**

I. cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos **in natura** de origem vegetal

relacionados no inciso I do art. 2º;

II. atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990;

III. cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.”

(Destacou-se)

As empresas mencionadas pela Recorrente claramente não se enquadram no conceito de cooperativa de produção agropecuária previsto pela Instrução Normativa. São grandes **cooperativas agroindustriais** (estando todas elas entre as maiores do país) que em nada poderiam ser equipadas a produtores individuais que são o objeto da legislação que trata do crédito presumido.

Assim, **uma vez que a suspensão de exigibilidade das contribuições não alcança as vendas efetuadas por cooperativas agroindustriais ou mistas, por pessoas jurídicas cujas atividades não se enquadrem na definição de “atividade agropecuária” e por pessoas jurídicas atacadistas, não cabe a utilização do crédito presumido e, portanto, mantém-se a glosa.**

Dos Ajustes Positivos

Embora tenha mencionado no corpo do Recurso Voluntário sua discordância em relação a todos os pontos da decisão de primeira instância, a parte deixa de tecer considerações específicas a respeito dos ajustes positivos efetuados, a fim de manifestar suas razões de discordância. Desta forma, entende-se como não contestado o presente tema.

Quanto às glosas de créditos relativas ao **frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem** (pallets e papel ondulado) e às **despesas com serviços portuários de carga, descarga e**

manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o brilhantismo das decisões proferidas pela Conselheira Relatora, profissional ímpar que tanto enriquece esta Egrégia Corte, com o devido acato e respeito, divirjo parcialmente do posicionamento por ela adotado em seu brilhante voto.

Chama-se atenção, de início, para a atividade fim da empresa que é eminentemente de fabricação, comércio e cultivo de alimentos, consoante contrato social. Trata-se de fato incontroverso que, neste segmento, não só a embalagens em seu estágio final, como também o próprio insumo utilizado na sua constituição de modo a enquadrar-se nos padrões sanitários específicos para seu respectivo acondicionamento, são essenciais para o desenvolvimento da atividade fim da empresa.

Neste contexto, merece transcrever e ementa do Parecer Cosit nº 5 de 2018:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. 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 depende, 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; 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

Este parecer é reflexo do julgamento do RESP 1.221.170/PR pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa segue abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE

INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto, considerando as atividades desempenhadas pela empresa, entende-se ser direito do contribuinte fazer jus a reversão das glosas de créditos relativas a: (i) frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de embalagem (pallets e papel ondulado), vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio (Relatora), que negava provimento, e (ii) despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de **rejeitar as preliminares** arguidas e, no mérito, em dar **parcial provimento** para **reverter**, desde que comprovados e observados os requisitos da lei, as **glosas** de créditos relativas ao **frete e armazenagem de compras de insumos não tributados ou com incidência de alíquota zero e material de**

embalagem (pallets e papel ondulado) e às **despesas com serviços portuários de carga, descarga e manuseio de mercadorias, operação de terminais e serviços acompanhamento de embarque.**

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator