



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.004864/2010-93
ACÓRDÃO	3102-003.924 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERRARIAS CAMPOS DE PALMAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/09/2009

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TEMA 779/STJ.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o direito ao creditamento pressupõe a demonstração da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, nos termos da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779).

A caracterização do insumo deve ser realizada caso a caso, considerando as especificidades da atividade exercida, o emprego concreto no processo produtivo ou na prestação de serviços e a comprovação objetiva de sua indispensabilidade ou relevância.

A mera alegação genérica, e sem documentação probatória, não são suficientes para o reconhecimento do crédito, sendo indispensável a apresentação de prova idônea quanto à efetiva utilização do dispêndio e sua vinculação com a atividade empresarial.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/09/2009

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luís Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Com o objetivo de evidenciar adequadamente as particularidades da controvérsia, transcreve-se, a seguir, o relatório elaborado pelo Juízo a quo, conforme consta do acórdão recorrido:

Trata o presente processo dos Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos da Cofins Não-Cumulativa – Exportação referentes aos períodos e valores demonstrados abaixo, utilizados na compensação de débitos da empresa:

Nº do PER	Data do PER	Valor do PER	Período do Crédito	Fls.
30200.69047 *	4/10/2007 **	R\$ 122.742,12	2º trimestre de 2007	4/7
15277.77882 *	31/10/2007 **	R\$ 248.375,82	3º trimestre de 2007	9/12
39922.45928 *	11/1/2008 **	R\$ 256.893,99	4º trimestre de 2007	14/17
12985.47316 *	19/5/2008 **	R\$ 181.632,35	1º trimestre de 2008	19/22
01671.76014 *	5/8/2008 **	R\$ 227.709,28	2º trimestre de 2008	24/27
42709.69477 *	15/10/2008 **	R\$ 334.148,73	3º trimestre de 2008	29/32
42326.49194	3/3/2009	R\$ 220.468,56	4º trimestre de 2008	34/36
18569.27511	17/4/2009	R\$ 113.068,77	1º trimestre de 2009	38/40
18485.69158	17/7/2009	R\$ 61.891,34	2º trimestre de 2009	42/44
34568.93400	20/10/2009	R\$ 12.393,42	3º trimestre de 2009	46/48
* PER Retificador.				
** Data do PER retificado (original).				

A autoridade fiscal que analisou o pedido descreveu, no Despacho Decisório nº 419, fls. 1823/1876, os procedimentos adotados na fiscalização, tendo a DRF/Cascavel/PR assim decidido:

“93. Em face do resultado apurado, DECIDO, no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, outorgadas pela Lei nº 10.593/2002:

a) não reconhecer direito de crédito da Cofins vinculado à receita de exportação no 2º trimestre de 2007, no 3º trimestre de 2007, no 4º trimestre de 2007 e no 3º trimestre de 2009;

b) reconhecer a favor da interessada os seguintes direitos de crédito da Cofins vinculado à receita de exportação:

b.1) no 1º trimestre de 2008: R\$ 116.995,69 (cento e dezesseis mil, novecentos e noventa e cinco reais e sessenta e nove centavos);

b.2) no 2º trimestre de 2008: R\$ 11.406,23 (onze mil, quatrocentos e seis reais e vinte e três centavos);

b.3) no 3º trimestre de 2008: R\$ 84.512,16 (oitenta e quatro mil, quinhentos e doze reais e dezesseis centavos);

b.4) no 4º trimestre de 2008: R\$ 151.234,20 (cento e cinquenta e um mil, duzentos e trinta e quatro reais e vinte centavos);

b.5) no 1º trimestre de 2009: R\$ 85.020,45 (oitenta e cinco mil, vinte reais e quarenta e cinco centavos); e

b.6) no 2º trimestre de 2009: R\$ 26.582,93 (vinte e seis mil, quinhentos e oitenta e dois reais e noventa e três centavos).

c) homologar as seguintes compensações declaradas pela interessada em face do previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002): (...)

d) não homologar as seguintes compensações declaradas pela interessada em face do previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei 10.637/2002), porquanto não reconhecido o crédito ou insuficiente o crédito reconhecido: (...)

e) indeferir os PERs do 2º trimestre de 2007, do 3º trimestre de 2007, do 4º trimestre de 2007 e do 3º trimestre de 2009;

f) deferir:

f.1) parcialmente o PER do 1º trimestre de 2008, restando para ser ressarcido em espécie, em razão do aproveitamento do crédito na compensação de débitos (c.1), o valor de R\$ 6.968,67 (seis mil, novecentos e sessenta e oito reais e sessenta e sete centavos); e

f.2) parcialmente os PERs do 2º trimestre de 2008 ao 2º trimestre de 2009, não restando valor para ser ressarcido em espécie em razão do aproveitamento integral do crédito reconhecido na compensação de débitos (c.2 a c.6).”

As compensações homologadas e não homologas estão demonstradas às fls. fls. 1865/1874.

Analisando-se o que está descrito no precitado despacho decisório, observa-se que a autoridade fiscal:

Menciona que no período sob análise, as receitas com suspensão da contribuição foram informadas pela interessada no Dacon entres os meses de 06/2009 e 09/2009, e que as notas fiscais apresentadas (fls. 720/728) mostram que as vendas foram efetuadas para empresas exportadoras habilitadas no Regime de Suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (IN SRF 595/2005) e que o fato demonstra a correção da operação de venda com suspensão, mas que em todas as notas fiscais consta que o produto (re)vendido é resina fenólica, matéria-prima para a produção de bens destinados à venda pela interessada, e que apenas os valores correspondentes às aquisições desse produto são passíveis de rateio proporcional para o efeito de vinculação do crédito às operações de venda com suspensão da contribuição, pois custo comum às receitas do mercado interno tributado, do mercado interno não tributado e de exportação.

Afirma que a análise das operações de venda que constam do demonstrativo apresentado em conjunto com as informações obtidas do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e das notas fiscais apresentadas (exceto da nota fiscal de nº 7.991 da filial 0002, que não foi apresentada) revelou que:

“a) todas as vendas foram efetuadas a empresas (adquirentes) cadastradas no Siscomex;

b) o produto vendido teve como destino empresa diversa da adquirente;

c) as empresas destinatárias dos produtos vendidos não são recintos alfandegados (telas do Siscomex nas fls. 1.279/1.291).

(...)

a) todas as vendas foram efetuadas a empresas (adquirentes) cadastradas no Siscomex;

b) não há apontamento do destino do produto vendido em algumas operações; em outras, o produto vendido teve como destino empresa diversa da adquirente; e em outras o produto vendido teve como destino a própria adquirente (mesmo CNPJ);

c) as empresas destinatárias dos produtos vendidos não são recintos alfandegados (telas do Siscomex nas fls. 1.279/1.291), com exceção da empresa apontada como

destinatária nas operações de vendas efetuadas entre 06/2009 e 08/2009 (fls. 1.245/1.260 e 1.281).” (destacado no original).

Sob fundamento de não terem sido observadas as disposições legais nas operações de venda a empresas comerciais exportadoras, pois não caracterizado o fim específico de exportação, sujeitou à incidência das contribuições valores apontados pela impugnante como vendas ao tipo de empresa retromencionado, exceto em relação aos valores dos meses de 06/2009, 07/209 e 08/2009, em que ficou caracterizado o fim específico de exportação.

Esclarece que os percentuais de rateio proporcional apurados pela interessada entre o 3º trimestre de 2008 e o 1º trimestre de 2009 foram mantidos. Acrescenta que embora os valores de receita declarados pela interessada no Dacon do 2º trimestre de 2009 e do 3º trimestre de 2009 tenham sido mantidos, os percentuais de rateio proporcional foram alterados, visto que incorretamente calculados pela empresa (no 2º trimestre de 2009) e pelo fato de haver percentuais de rateio proporcional diversos em face dos custos, despesas e encargos comuns às receitas tributadas no mercado interno, não tributadas no mercado interno, e de exportação.

Relativamente a análise dos créditos aponta que os arquivos digitais apresentados, em uma análise prévia, revelaram divergências quando comparados com a base de cálculo apurada no Dacon, pois, a interessada teria identificado documentos fiscais geradores de crédito cujos valores são inferiores àqueles informados no Dacon, impondo a GLOSA das diferenças não demonstradas (Divergências Dacon x Arquivos Digitais). apresentou demonstrativo.

Desconsiderou da base de cálculo dos créditos os valores em duplicidade das notas fiscais 310465, 368092 e 335975 que constam nos arquivos digitais, e que considerou no mês 06/2007 (data da emissão) o valor da nota fiscal 641.

Ressalta que quanto à análise dos documentos fiscais com apontamento de base de cálculo de crédito das contribuições, deve ela ser executada em conjunto com a pertinente legislação, transcreve trechos de dispositivos legais, e efetuou glosas referentes a:

a) Aquisições dos bens (cavaco biomassa, diesel, gás etc) e serviços (serviços técnicos contratados) adquiridos mediante os documentos fiscais identificados nos anexos do despacho decisório, sob o fundamento de que não se amoldam ao conceito de insumos previsto na legislação, fato a impedir o aproveitamento de crédito sobre tais aquisições.

b) Valores informados como aquisição de bens, mas que se referem a operações de transferências de mercadorias ou operações de entrada de bens mediante emissão de nota fiscal da própria interessada, e operações de cancelamento (documentos fiscais de emissão da própria interessada) de venda de produtos ao exterior, e não são operações de aquisição e, portanto, não são aptas a gerar crédito.

c) Aquisição de farinha de trigo, cuja alíquota, nas operações de vendas efetuadas a partir de 28/5/2008, foi reduzida a 0 (zero), conforme disposição da Lei 10.925/2004, que por não terem sido sujeitos ao pagamento das contribuições não dão direito a crédito.

d) Despesas de armazenagem, sob o fundamento de que a despeito de terem os serviços sido descritos pela interessada como despesa com armazenagem, na verdade dizem respeito a serviços diversos ou a despesas com armazenagem não claramente quantificadas.

e) Créditos calculados sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição de bens, por terem sido baixados antes do término do período de aproveitamento do crédito (48 meses).

Ressalta que embora procedente o cálculo do crédito sobre o valor da devolução de venda de bens no mercado interno, improcedente é o rateio do valor dessa devolução entre a receita do mercado interno e a receita da exportação, dado que o método de determinação do crédito mediante rateio destina-se tão-somente aos custos, despesas e encargos comuns a ambas as receitas, o que não é caso.

No tópico “Vinculação dos créditos apurados (RFB) ao tipo de receita”, do despacho decisório, esclarece que em face do método de determinação do crédito adotado pela interessada (rateio proporcional), parcelas dos créditos apurados devem ser vinculadas, conforme o caso, às receitas: a) tributada no mercado interno, b) não tributada no mercado, e c) de exportação, e vinculou exclusivamente à receita tributada no mercado interno a parcela do crédito calculado em decorrência das devoluções de vendas desconsideradas como feitas com fim específico de exportação.

Vinculou a parcela do crédito calculado em decorrência das aquisições do produto resina fenólica no período de 06/2009 a 09/2009 às receitas: a) tributada no mercado interno, b) não tributada no mercado interno, e c) de exportação, segundo os percentuais de rateios proporcionais apurados e presentes no despachos decisório, porquanto custo comum (resina fenólica) a essas receitas.

Pontua que os demais créditos (parcela restante) calculados em decorrência das aquisições de bens e serviços geradores de créditos, por constituírem custos comuns apenas às receitas: a) tributada no mercado interno e b) de exportação, foram vinculados a essas receitas segundo os percentuais de rateio proporcional apurados.

Por fim, diz: “Considerando todos os ajustes anteriormente mencionados na apuração do crédito (de glosa e de vinculação ao tipo de receita), ao final de cada período trimestral apresenta-se o seguinte saldo de crédito:(...)”. Apresenta quadros demonstrativos da apuração do créditos e das vinculações aos débitos compensados.

Cientificada, a empresa apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade de fls. 1990/2041.

Inicialmente fala dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos e das correspondentes declarações de compensação, cita o auto de infração objeto do PAF nº 10935.721880/2011-25. Aduz que admitindo-se que fosse possível constituir o crédito tributário para prevenir eventual decadência não poderia ser exigido, e que entende que os três processos devem ser reunidos e suspensa a exigência fiscal do precitado processo.

Alega cerceamento ao direito de defesa, sob o fundamento de que: a) a autoridade administrativa apresenta inúmeras planilhas com valores glosados, porém não demonstra adequadamente os critérios utilizados para o indeferimento dos créditos e a apuração do suposto débito que está sendo exigido através do auto infração; b) o Auditor Fiscal não descreveu com clareza os pontos contraditórios entre o cálculo por ele elaborado e o dela (empresa), ou seja, supostamente não demonstrou com clareza e objetividade os critérios utilizados não permitindo assim, a ampla defesa.

Diz que não sabe exatamente do que se defender, estando impossibilitada de conferir os montantes apontados pelo Fisco; que, resta viciado o ato fiscal que não demonstra e não descreve adequadamente os critérios utilizados no procedimento fiscal; e que as planilhas com inúmeros valores não dizem nada, não demonstram como os cálculos foram efetuados.

Requer que seja baixado o processo em diligência para manifestação e esclarecimentos dos Auditores-Fiscais, inclusive com a demonstração detalhada dos motivos que amparam as glosas por eles efetuadas, planilhas, valores e métodos de cálculo.

Pontua que a vedação aos créditos de PIS e COFINS ofende o princípio da não-cumulatividade, porque as empresas que forneceram os produtos e serviços utilizados como insumo recolheram o PIS e a COFINS aos cofres públicos (exceto quanto aos produtos que, efetivamente, se sujeitam à alíquota zero). E que, por sua vez, arcou com o ônus financeiro das contribuições embutido no preço destes produtos adquiridos, constituindo custo efetivamente incorrido.

Fala sobre o princípio da não cumulatividade das contribuições, e ao final acrescenta:

“Resta comprovada, pois, a incompatibilidade da limitação dos créditos relativos aos custos e despesas incorridos pela Impugnante com a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Diante do exposto, não há dúvidas quanto à ilegalidade da glosa procedida pela Autoridade Fiscal.

Não obstante, mesmo que não seja aceito o argumento acima exposto, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim merece ser reformada a decisão atacada, (...).”

Diz que discorda do conceito de insumos limitado que a Autoridade Fiscal quer impor para a apuração dos créditos de PIS e de COFINS, porque ele não se coaduna com a mera interpretação gramatical das leis ordinárias invocadas. Cita dispositivos legais, decisões judiciais, julgados administrativos e soluções de consulta e de divergência.

Menciona que pretende, com o recurso apresentado, reformar a decisão recorrida, e apresenta seus argumentos.

Contra a glosa de valores da base de cálculo dos créditos, decorrente da não comprovação das diferenças apuradas do cotejamento entre Dacon e arquivos digitais, argumenta que a resistência da Autoridade Fiscal à análise dos documentos apresentados e a simples afirmação de que os valores não restaram comprovados afronta aos princípios da verdade real, da oficialidade, da legalidade, da proporcionalidade, do informalismo e do interesse público, os quais devem ser observados pela administração pública por expressa previsão constitucional. Acrescenta, assim, os documentos já carreados aos autos durante a fiscalização e que são juntados neste momento com a manifestação de inconformidade devem ser devidamente analisados, sob pena de ofensa aos princípios da verdade real e ampla defesa.

Menciona que efetuou créditos extemporâneos sobre serviços de locação no período de 06 a 07/2008 e sobre encargos de depreciação no mês 09/2008, e que para comprovar os valores dos serviços de locação anexa memória de cálculo e cópias das notas fiscais. Pede, novamente que os autos sejam baixados em diligência.

Afirma que os bens (cavaco biomassa, diesel, gás etc) e serviços (serviços técnicos contratados), cujos valores foram glosados da apuração dos créditos, são insumos da indústria madeireira, essenciais à produção de bens destinados à venda bens, e que não procede a alegação da Autoridade Fiscal de que os referidos bens não se enquadram no conceito de insumos, descreve o processo produtivo e aponta de que forma cada insumo é utilizado.

Quanto à glosa dos valores por serem operações de transferências de mercadorias ou operações de entrada de bens mediante nota fiscal de sua própria emissão, afirma que não se insurge quanto as glosas ocorridas no período 04/2007 a 11/2007, mas que em relação às ocorridas no mês 10/2008 não deve prosperar o entendimento das Autoridades Fazendárias, pois não seriam transferências e sim aquisições de insumos consumidos no processo produtivo (aquisições de toros de madeira da empresa Reflorestadora Sincol Ltda, inscrita no CNPJ nº 75.821.702/0003-05). Acrescenta, devidas notas podem ser caracterizadas como compra de insumos tendo em vista que o valor destas entradas foi pago as empresas vendedoras.

Requer o restabelecimento da glosa das operações listadas no anexo III do Despacho Decisório no montante de R\$ 931.857,93, pois não teria realizado o aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos sobre tais valores.

No que concerne a glosa referente à aquisição de farinha de trigo, alega que a redução à zero das alíquotas de PIS e de COFINS sobre a farinha de trigo, trigo e pão comum foi realizada com o objetivo de desonerar os custos incidentes sobre o pão comum, e que por atuar no setor madeireiro utiliza o produto é adicionado a resina para compor a cola, empregada no seu processo produtivo, e sendo parte de seus custos devem ser incluídos na base de cálculo dos créditos das contribuições.

Contra a glosa dos serviços de armazenagem, diz haver engano do Fisco, pois serviços de recepção, armazenagem, unitização, estufagem, transporte de contêineres e outros serviços prestados à ela corresponderiam a serviços essenciais ao seu processo produtivo eis que visam auxiliar na venda do produto final.

Relativamente à glosa de créditos calculados sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição de bens, alega:

- a) Que não efetuou o crédito de PIS e de COFINS sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado até 09/2008, conforme lhe era permitido;
- b) Que em 09/2008, percebendo o equívoco cometido, registrou extemporaneamente os montantes de créditos de PIS não-cumulativo que fazia jus desde 01/2007;
- c) Que apropriou o crédito sobre alguns bens que já haviam sido baixados, conforme apontado pela Autoridade Fiscal, e que em relação a esses bens não se insurge e concorda com a glosa efetuada.

Acrescenta: “Porém, o crédito registrado extemporaneamente pela Contribuinte em 09/2008 deve ser aceito pelo Fisco, pois a Impugnante possui o direito de apropriar os referidos créditos em face de não tê-los feito anteriormente.” Transcreve ementa de uma Solução de Consulta.

Diz que a Autoridade Administrativa incluiu na base de cálculo de incidência da contribuição para o PIS, o valor das vendas supostamente não efetivadas ao exterior, decorrentes de vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, e com base no art. 39 da Lei nº 9.532/1997, definiu duas hipóteses que comprovaria o fim específico de exportação, mas que tal artigo trataria especificamente da suspensão do IPI, inaplicável e que em nada se assemelha ao presente caso.

Acrescenta, a Autoridade Administrativa utilizando legislações diversas da matéria em comento, cria óbices ilegais ao aproveitamento dos créditos de PIS e de COFINS não-cumulativos.

Entende que em nenhum momento, o legislador previu as hipóteses utilizadas pelo Fisco para caracterizar o fim específico de exportação, apenas definiu que nos casos em que a empresa comercial exportadora não comprovar o embarque da mercadoria para o exterior, ficará sujeita ao recolhimento dos impostos e contribuições vinculadas à venda.

Pontua que discorda da forma de apuração dos percentuais efetuada pelo Fisco, pois as receitas decorrentes de vendas a empresa comercial exportadora teriam sido efetivadas ao exterior, e as referidas vendas deveriam compor o valor da receita de exportação, bem como o montante da receita bruta total, pois tratam-se de exportação indireta.

Cita e transcreve trechos da Lei nº 10.637/2002; da Interpretação Técnica 01/04 do IBRACON; ementas da SC nº 177/2010 e de acórdão da DRJ/RPO, e diz, conforme exposto, a base de cálculo dos créditos de PIS deverá ser composta por todo o valor dos custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente à receita sujeita ao regime não-cumulativo e pelo valor resultante da aplicação da proporcionalidade das receitas não-cumulativas sobre os custos, despesas e encargos comuns, respeitados os demais requisitos legais.

Acrescenta, que a lei, as normas e as jurisprudências transcritas tratam do rateio dos créditos de PIS vinculados as receitas cumulativas e não-cumulativas, e que seria equivocado é o entendimento da Autoridade Fazendária, pois as normas que regulamentam o rateio proporcional compreenderiam receitas cumulativas e não-cumulativas e não receitas obtidas auferidas no mercado externo, mercado interno tributado ou não tributado, como quer fazer valer o Fisco.

Alega q que no período de junho a setembro de 2009 auferiu receitas sujeitas a suspensão das contribuições do PIS e da COFINS em face da revenda de resina fenólica a empresas preponderantemente exportadoras e que as normas e as jurisprudência transcritas tratam do rateio dos créditos de COFINS vinculados as receitas cumulativas e não cumulativas, e não receitas auferidas no mercado externo, mercado interno tributado ou não tributado, como quer fazer valer o Fisco.

Por fim, requer:

- a) Reunião dos processos;
- b) Suspensão dos débitos do auto de infração;
- c) Diligência; e
- d) Reforma do despacho decisório.

Ato contínuo, por unanimidade de votos, a 3ª Turma da DRJ/ de Belém decidiu pelo parcial procedência da manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/09/2009

Ementa:

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos -

do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

VENDAS PARA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para fins de apuração da Cofins, consideram-se remetidos com o fim específico de exportação os produtos enviados diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, com registro na Secretaria de Comércio Exterior.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFNMF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade,

embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. APROPRIAÇÃO. MÉTODO.

A determinação do crédito pelo método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, é aplicável quando os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas, significa dizer, sendo impossível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno ou no mercado externo, o rateio é cabível, e tais dispêndios devem ser vinculados proporcionalmente às receitas para as quais concorreram.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

CRÉDITO DE IMPOSTO: AQUISIÇÃO DE INSUMOS

Inexiste o direito a crédito do PIS e da Cofins, na aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Torna-se definitiva a parte não contestada na esfera administrativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do r. decism, a recorrente interpôs recurso voluntário, alicerçado em fundamentos fático-jurídicos semelhantes àqueles apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL

O recurso voluntário, é tempestivo, mas não preenche todos os requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço, em parte.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Em apertada síntese, os autos tratam de pedido de ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo, referente ao 2º trimestre de 2007 ao 3º trimestre de 2009, cumulado com pedidos de compensação, cujo crédito decorre da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no processo de industrialização da recorrente.

Parcela do crédito foi reconhecido em despacho decisório pela autoridade fiscal. Para restabelecimento do saldo remanescente do crédito glosado, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade que foi julgada parcialmente procedente pela DRJ. As rubricas glosadas pela fiscalização e mantidas pela DRJ foram:

1. **Divergências Dacon e arquivos digitais:** não comprovação pela recorrente de que o crédito ostenta liquidez, certeza e exigibilidade;
2. **Créditos Extemporâneos:** falta de segregação dos créditos por períodos de apuração (receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação);
3. **Despesas de armazenagem** (recepção, unitização, estufagem, transporte de contêineres, dentre outros): possibilidade de apuração do crédito apenas na operação de venda art. 3º, IX, da Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, não alcançando outros serviços como contratação de serviços de recepção, unitização, estufagem, transporte de contêineres e outros;
4. **Venda à comercial exportadora:** a recorrente não provou que as remessas foram destinadas diretamente para embarque de exportação ou remetidas para recinto alfandegado; e,
5. **Notas fiscais emitidas pela Requerente:** ausência de provas correspondentes as aquisições de toros de madeira da empresa Reflorestadora Sincol Ltda, inscrita no CNPJ nº 75.821.702/0003-05);
6. **Insumo não onerado:** mantida a glosa sobre aquisições de farinha de trigo, porque não sujeita ao pagamento das contribuições.

Em suas razões recursais, a recorrente se insurge contra todas os fundamentos da DRJ, repisando a matéria de direito defendida em sua manifestação de inconformidade.

A discussão circunda, portanto, o conceito de insumos e sua implicação no processo produtivo da recorrente, que passo a analisar.

CONCEITO DE INSUMOS.**ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA, PILARES DO REGIME NÃO CUMULATIVO DOS CRÉDITOS.**

É consabido que a essencialidade e a relevância constituem os pilares do regime não cumulativo de apuração dos créditos, na medida em que delimitam o conceito de insumo para fins de creditamento. Tal entendimento decorre da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, cuja observância é obrigatória pelos membros deste Conselho, nos termos do art. 98, inciso II, alínea “b”, e do art. 99 da Portaria MF nº 1.634/2023.

Esses critérios orientam a identificação dos bens e serviços cuja subtração comprometeria o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte ou afetaria a qualidade, a viabilidade ou a regularidade do produto final ou da prestação do serviço, de modo a assegurar que o direito ao crédito esteja efetivamente vinculado à participação do dispêndio no processo produtivo ou na atividade empresarial desempenhada.

Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 passou a orientar a atuação fiscal quanto à interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, consolidando o entendimento jurisprudencial então firmado. Posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 regulamentou de forma sistematizada as regras de apuração e fiscalização da não cumulatividade, incorporando o entendimento técnico e jurisprudencial já consolidado.

À luz da legislação de regência e dos atos normativos mencionados, a análise do conceito de insumo deve ser realizada **caso a caso**, considerando-se, cumulativamente:

(i) as especificidades da atividade econômica efetivamente desempenhada pelo contribuinte;

(ii) o emprego concreto do bem ou serviço nas etapas do processo produtivo ou da prestação de serviços; e

(iii) a comprovação de sua indispensabilidade ou relevância para o resultado da produção ou da atividade exercida.

Nessa linha, a essencialidade refere-se ao bem ou serviço cuja retirada interfere diretamente na execução da atividade empresarial ou inviabiliza o resultado pretendido, enquanto a relevância está associada à utilização do bem ou serviço por imposição legal, normativa ou regulatória, ou ainda quando, embora não essencial, seja determinante para a conformidade, a segurança ou a qualidade do produto ou serviço.

Assim, não basta a mera alegação genérica de imprescindibilidade do bem ou serviço. Exige-se a demonstração concreta de como o insumo é consumido, aplicado ou utilizado no processo produtivo ou na prestação do serviço, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a necessidade de prova adequada no âmbito do processo administrativo fiscal.

Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Tribunal Administrativo, bem como em seus enunciados sumulares, os quais reiteram a necessidade de comprovação objetiva da essencialidade ou relevância do dispêndio para fins de reconhecimento do direito ao crédito no regime da não cumulatividade.

No caso em tela, a Recorrente exerce, atividades é de agroindústria, compreendendo as atividades de fabricação, comercialização, compra, venda e exportação compensadas, laminadas, serradas, toros de pinus, bem como produtos derivados da madeira.

Dada a natureza das atividades exercidas, a empresa encontra-se obrigada a observar diversos critérios técnicos e rigorosos controles impostos por órgãos reguladores competentes, a exemplo do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA e do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente – IBAMA, dentre outros.

Não há nos autos provas pelas Recorrente que refutem os fundamentos da decisão recorrida.

Feito o introito, passo à análise das rubricas glosadas e objeto do Recurso Voluntário.

BENS E SERVIÇOS GLOSADOS.

No tópico 'B) QUANTO AS GLOSAS REFERENTE À COMPRA DE INSUMOS SEM DIREITO A CRÉDITO', a Recorrente discorre, exaustivamente, sobre os requisitos legais que autorizam o cômputo das despesas com bens e serviços utilizados como insumos na produção ou industrialização de produtos, ou na prestação de serviços, como passíveis de ressarcimento para fins de creditamento do PIS e da Cofins no regime não cumulativo.

Sua tese é sobremaneira genérica e não refuta os argumentos utilizados pela DRJ para manter as glosas, quais sejam, a ausência de provas hábeis e idôneas capazes de confirmar a certeza e a liquidez do crédito.

Ressalta-se que, em relação aos insumos necessários ou relevantes à operação da recorrente, a DRJ já reverteu as glosas, reconhecendo aqueles que se amoldam ao conceito de insumo fixado pelo STJ e cuja comprovação consta dos autos, a exemplo de cavaco de biomassa, diesel, gás e serviços técnicos contratados, entre outros.

À vista disso, ausente elementos de prova pela Recorrente em sede recursal, apesar de advertida pela DRJ, e competindo-lhe o ônus da prova (artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72 c/c artigos 165 e 170 do CTN), mantenho *incólume* a decisão recorrida.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Em apertada síntese, sustenta a Recorrente a ausência de previsão legal exigindo a retificação das obrigações acessórias para a fruição do crédito extemporâneo sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos.

Como relatado, estar-se diante de PER/DCOMP de crédito do período em que se utilizava o Dacon (1º trimestre de 2007).

Nesse sentido, embora eu adote o posicionamento minoritário deste Tribunal Administrativo em relação a matéria que aceita a apuração de crédito extemporâneo quando cumpridos outros critérios de validade, a Súmula Vinculante CARF nº 213 veio dirimir o imbróglio, sendo fixada a seguinte tese:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Vinculante a orientação jurisprudência, o crédito não pode ser reconhecido.

VENDA À COMERCIAL EXPORTADORA.

De acordo com a decisão recorrida, a Recorrente não provou que as remessas foram destinadas diretamente para embarque de exportação ou remetidas para recinto alfandegado, confira-se:

Dessa forma, correta a fiscalização ao sujeitar à incidência das contribuições valores apontados pela impugnante como vendas a empresas comerciais exportadoras, pois não restou comprovado que as remessas foram destinadas diretamente para embarque de exportação ou remetidas para recinto alfandegado. A passagem das remessas por outros estabelecimentos descaracteriza o conceito de “fim específico de exportação”.

Novamente, a premissa gira em torno da produção de prova, ônus do qual a Recorrente não se desincumbiu.

Por essa razão, recaindo sobre a Recorrente o dever de provar a “remessa com fim específico de exportação”, nos termos do art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, e sem o cumprimento de tal obrigação por parte da Recorrente, a glosa merece ser mantida.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A matéria de fundo ventilada pela Recorrente no presente tópico encontra-se fundada em princípios inconstitucionais.

À luz da Súmula Vinculante CARF nº 2¹, aos membros deste Tribunal Administrativo é vedado pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de lei, de modo que não conheço do argumento.

RESULTADO

Ante todo o exposto, não conheço do argumento 'IV- DA OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS', e, na parte conhecida, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

¹ **Súmula CARF nº 2.** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.