



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.004867/2010-27
ACÓRDÃO	3102-003.923 – 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 PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2009 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: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que o despacho decisório foi expedido de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

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 de PIS Não-Cumulativo – Mercado Interno 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.
36219.50462	17/7/2009	R\$ 1.383,75	2º trimestre de 2009	4/6
28452.47579	20/10/2009	R\$ 1.158,14	3º trimestre de 2009	8/10

A autoridade fiscal que analisou o pedido descreveu, no Despacho Decisório nº 418, fls. 463/484, os procedimentos adotados na fiscalização, tendo a DRF/Cascavel/PR assim decidido:

“65. 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) reconhecer o valor de R\$ 911,72 (novecentos e onze reais e setenta e dois centavos) como direito de crédito da Cofins vinculado à receita não tributada no mercado interno do 2º trimestre de 2009;
- b) não reconhecer direito de crédito da Cofins vinculado à receita não tributada no mercado interno do 3º trimestre de 2009;
- c) deferir parcialmente o PER do 2º trimestre de 2009 para que seja ressarcido em espécie o valor de R\$ 911,72 (novecentos e onze reais e setenta e dois centavos); e
- d) indeferir o PER do 3º trimestre de 2009.”

Analizando-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. 733/741) 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.

Esclarece que o crédito vinculado a operações de venda com suspensão pode ser utilizado na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou ser objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro, caso que ora se trata.

Aponta que apesar dos valores de receita declarados pela interessada no Dacon do 2º trimestre de 2009 e do 3º trimestre de 2009 terem sido mantidos, os percentuais de rateio proporcional foram alterados, visto que incorretamente calculados pela interessada (no 2º trimestre de 2009) e pelo fato de haver percentuais 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. Acrescenta, não há vinculação dos demais insumos adquiridos com as operações de venda com suspensão da contribuição (receita não tributada no mercado interno). Elaborou quadro demonstrativo dos novos percentuais de rateios proporcionais.

Registra que apesar dos valores de receita declarados pela interessada no Dacon do 2º trimestre de 2009 e do 3º trimestre de 2009 terem sido mantidos, os

percentuais de rateio proporcional foram alterados, visto que incorretamente calculados pela interessada (no 2º trimestre de 2009) e pelo fato de haver percentuais 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. Demonstrou os percentuais calculados.

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.

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) 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.
- c) 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.
- d) 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).

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.

Ressalta que a parcela do crédito calculado em decorrência das aquisições do produto resina fenólica no período de 06/2009 a 09/2009 foi vinculada às receitas: a) tributada no mercado interno, b) não tributada no mercado interno, e c) de exportação, segundo os percentuais de rateio proporcional apurados e

presente no despacho 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, e vinculo 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 quadro demonstrativo da apuração dos créditos.

Cientificada, a empresa apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade de fls. 1618/1669.

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 suspensão 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.

Relativamente a 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 prospera o entendimento das Autoridades Fazendárias, pois não se tratam de 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 que não está sujeita concomitantemente a receitas cumulativas e não-cumulativas, e que em determinados períodos, apenas efetuou vendas com suspensão das contribuições de PIS e de COFINS.

Por fim, requer:

- a) 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 PIS/PASEP

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

DISPENSA DA EMENTA A Portaria SRF n. 2.724, de 27 de setembro de 2017, dispensa a edição da ementa relativa ao presente julgado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada do r. decisum, 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, além de tempestivo, preenche todos os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Em apertada síntese, os autos tratam de pedido de ressarcimento de crédito do PIS não cumulativa, referente aos 2º e 3º trimestres de 2009, 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 Lei 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. **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 todos 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.

PRELIMINAR.

Preliminarmente, a Recorrente suscita nulidade do despacho decisório fundamentando, para tanto, a falta de motivação das rubricas glosadas pela autoridade fiscal configurando cerceamento ao seu direito de defesa.

A preterição do direito de defesa é capaz de macular os atos processuais, ensejando sua nulidade.

No entanto, não vislumbro as alegadas falhas no despacho decisório. O despacho decisório não só detalha as premissas adotadas quando da análise dos pedidos de ressarcimento, como também, indicar em seus anexos todas as rubricas glosas (data, nota fiscal, empresa, valor, dentre outros dados).

Confira-se a título de exemplo:

Receita Não Tributada no Mercado Interno

27. 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.

28. As notas fiscais apresentadas (fls. 322/330) pela interessada 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), fato que demonstra a correção da operação de venda com suspensão.

29. No entanto, é preciso observar 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. Seguindo o entendimento explicitado no parágrafo

20, 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. Não há vinculação dos demais insumos adquiridos com as operações de venda com suspensão da contribuição (receita não tributada no mercado interno)

(...)

Bens e Serviços Utilizados como Insumos

(...)

41. Nota-se que a legislação supracitada permite o aproveitamento do crédito em relação aos bens e serviços adquiridos, desde que se enquadrem no conceito de insumos, assim considerados as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, além dos serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

42. Embora se deva reconhecer como necessários na atividade da interessada, assim como são necessários todos os demais gastos gerais, os bens (cavaco biomassa, diesel, gás etc) e serviços (serviços técnicos contratados) adquiridos mediante os documentos fiscais identificados no Anexo I (fls. 453/461) do presente despacho decisório não se enquadram, considerando a descrição do processo produtivo da interessada, como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem utilizados na produção dos bens destinados à venda. Também não se enquadram como bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, motivo pelo qual não se amoldam ao conceito de insumos previsto na legislação, fato a impedir o aproveitamento de crédito sobre tais aquisições.

A Recorrente exerceu plenamente seu direito de defesa, logrando, inclusive, reverter parte das glosas. Logo, mostra-se desarrazoado, nessa fase processual, arguir a pretensa nulidade.

Rejeito, pois, a nulidade suscitada.

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.

DIVERGÊNCIAS DA CON E ARQUIVOS DIGITAIS.

No tópico *‘03. RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUANTO AOS VALORES SUPOSTAMENTE NÃO COMPROVADOS ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DIGITAIS – COTEJAMENTO DA CON COM OS ARQUIVOS DIGITAIS:’*, a Recorrente sustenta que, ao contrário do afirmado pela DRJ que inexistiria comprovação nos autos da entrega dos arquivos digitais, as provas da exatidão dos valores declarados e a legitimidade dos créditos apropriado estariam às fls. 124 a 451 e fls. 657 a 1225, e que tais documentos não teriam sido apreciados.

Destacou a DRJ a insuficiência de notas fiscais frente aos inúmeros insumos glosados.

Vê-se que a discussão permeia a questão fática, de produção probatória.

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 (2º e 3º trimestres de 2009).

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.

AQUISIÇÃO DE FARINHA DE TRIGO.

Em apertada síntese, a Recorrente que os custos despendidos com aquisição de farinha de trigo sejam incluídos na base de cálculo dos créditos de COFINS não cumulativa, porque utilizada como insumo em seu processo produtivo.

Incontroverso que o referido insumo não se sujeita ao pagamento das contribuições ao PIS e a COFINS e, por essa razão, a decisão recorrida encontram-se alinhada não só aos precedentes deste Tribunal Administrativo quanto à legislação em vigor, a saber:

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

[omissis]

§ 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; e

Nesse sentido, ausente novos fatos ou provas capazes de rebater os argumentos da DRJ, adoto-os como minhas razões de decidir (art. 114 do RICARF):

Insumo não onerado

Relativamente a glosa das aquisições não oneradas pelo PIS e pela Confins (farinha de trigo) insurge-se a interessadas, mas não lhe assiste razão.

O princípio da não-cumulatividade ocorrerá na cadeia produtiva de forma que, a cada etapa, seu responsável exclua da base de cálculo o que já foi recolhido pelos entes anteriores da cadeia. Ou seja, as contribuições incidirão sobre o valor agregado nos diversos estágios produtivos e de comercialização. Todavia, nem tudo que seja custo, despesa ou encargo incorridos para a consecução do faturamento mensal, base de cálculo das mesmas, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois, a admissibilidade de aproveitamento de créditos repousa necessariamente nos custos, despesas e encargos classificados nos incisos dos arts. 3º das leis instituidoras do regime não cumulativo das contribuições.

Nesses termos, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, estabeleceram nova sistemática para apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, prescrevem:

"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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

.....

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

....." (grifou-se)

Dessa forma, não restam dúvidas de que os dispositivos vedam expressamente a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, sem diferenciação quanto ao fato do "não pagamento" ser decorrente de isenção, não incidência, imunidade ou alíquota zero.

Nego, pois, a reversão da glosa.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM.

Em suas razões de decidir, a DRJ adota como premissa para ratificar a glosa que apenas a armazenagem na operação de venda, e quando o ônus é suportado pelo contribuinte, configura insumo para fins de creditamento das contribuições. Assim decidiu a DRJ:

Quanto a supostas despesas de armazenagem, a exemplo de serviços de recepção, unitização, estufagem, transporte de contêineres e outros serviços prestados, tem-se que o art. 3º, IX, da Lei n. 10.833, de 2003, prevê que o estabelecimento industrial poderá descontar créditos calculados em relação à "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor". Logo, somente se faz admissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei n. 10.833, de 2003, sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e relativos à armazenagem de produtos industrializados pelo depositante e destinados à venda, desde que o ônus seja por ele suportado, o mesmo se dando na hipótese de frete na operação de venda do produto industrializado.

Por decorrência, não podem, exemplificativamente, ser descontados créditos a título de armazenagem na contratação de serviços de recepção, unitização, estufagem, transporte de contêineres e outros serviços prestados. Impondo-se a manutenção das glosas.

A Recorrente contribuinte refuta a alegação, afirmando que o serviço é imprescindível na etapa de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003).

Foram glosados os serviços de recepção, unitização, estufagem, transporte de contêineres e outros serviços prestados acessórios a armazenagem.

Considerando a atividade da Recorrente, que se submete a diversas normas de órgãos reguladores que exigem adequado transporte, cuidados na conservação, guarda e movimentação dos produtos, entendo que todos os serviços vinculados à armazenagem são relevantes para sua atividade, razão pela qual revento a glosa.

RESULTADO

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter, apenas, as glosas com serviços de armazenagem.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa