



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.901023/2017-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.900 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2023
Recorrente COOPERATIVA TRITICOLA DE ESPUMOSO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. INSUMOS. CRÉDITOS. DESCONTOS. COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos com aquisições de soja, milho, aveia, cevada, trigo e arroz, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, utilizados como insumos no processamento/industrialização dos bens (mercadorias) exportados, dão direito ao desconto de créditos presumidos da contribuição, passíveis de compensação/ressarcimento.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RECEITA. MERCADO INTERNO. INSUMOS. CRÉDITOS. DESCONTOS. COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisições de soja, milho, aveia, cevada, trigo e arroz, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, utilizados como insumos no processamento/industrialização dos bens (mercadorias) vendidos no mercado interno, dão direito ao desconto de créditos presumidos da contribuição, passíveis de utilização apenas e tão somente para a dedução do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

CRÉDITO NÃO HOMOLOGADO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. INSUMOS. RELEVÂNCIA E ESSENCIALIDADE

A avaliação de determinado bem como insumo é feita individualmente, cabendo ao julgador definir quais gastos devem ser considerados relevantes ou essenciais ao processo produtivo.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES

A utilização do saldo de créditos de meses anteriores em um procedimento de compensação é uma faculdade do contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em uma Declaração de Compensação que versa unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico, no caso fevereiro de 2005.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Para fato constitutivo do direito de crédito, cabe ao contribuinte o dever de demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de descontar créditos do PIS e da Cofins sobre os custos de recepção/aquisição de soja, milho, aveia, cevada, trigo e arroz, utilizados como insumos no processamento/industrialização dos bens (mercadorias) destinados à venda, observando que os créditos vinculados ao mercado interno somente poderão ser utilizados para dedução da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e os vinculados ao mercado externo poderão ter o saldo credor trimestral compensado e/ ou ressarcido em espécie. Vencida a Conselheira Juciléia de Souza Lima (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes. E, por maioria de votos, negar provimento quanto aos créditos sobre despesas com vestuário e EPI. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que revertia as glosas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado ad hoc

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima (Relatora).

Conforme art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, designou-se Redator designado ad hoc para formalizar o presente acórdão, dado que o Redator designado originário, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, não mais integra o CARF.

O Redator designado ad hoc, para desempenho de sua função, serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo Redator designado original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário que visa combater Despacho Decisório sobre o PER nº 37560.10022.211 015.1.1.11-1515 relativo a crédito de COFINS – Mercado Interno no valor de R\$ 740.901,66, referente ao PA 1º trimestre de 2012.

O Despacho Decisório indeferiu o pedido de ressarcimento sob fundamentação constante do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (TVF).

O Pedido de Ressarcimento (PER) foi apresentado à RFB em função do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS decorrentes da não-cumulatividade vinculados as receitas de venda no mercado interno com suspensão, tributadas à alíquota zero e exportação, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Adoto o relatório produzido pela autoridade fiscal, visto que sintetiza corretamente a situação fática:

Cooperativa é um ente que esta composta por uma cooperativa de produção rural, cooperativa de agroindústria com frigoríficos e fábrica de rações, com sede na cidade de Espumoso – RS

Quanto às vendas realizadas pela Cooperativa, a mesma realiza vendas para o exterior de soja em grãos. No mercado interno vende soja em grãos e demais produtos que industrializa de seus cooperados. Não há vendas para Zona Franca de Manaus e/ou Amazônia Ocidental.

Verificamos que a Fiscalizada efetuou crédito presumido sobre a semente de soja adquirida de seus cooperados como insumos agroindustriais. Diante disso efetuamos intimação ao Procurador da mesma sobre o que era industrializado em sua agroindústria com a soja.

Verificamos que a Fiscalizada efetuou crédito presumido sobre a semente de soja adquirida de seus cooperados como insumos agroindustriais. Diante disso efetuamos. Em sua resposta, o Procurador da Fiscalizada respondeu, que a soja é somente utilizada para venda em grãos para o exterior ou no mercado interno e que na fábrica de rações o insumo utilizado é farelo de soja adquirido de terceiros. (grifos no original)
(...)

A fiscalizada produz ração em suas unidades de produção e que estariam intrinsicamente ligados ao crédito presumido a ser apurado, entretanto a própria Fiscalizada informou que o farelo de soja é adquirido de terceiros. Assim este item se abstém do cálculo do crédito presumido da soja, bem como todos os demais grãos abaixo relacionados na planilha entregue pela Fiscalizada a esta fiscalização.

Quanto a semente de soja e outros grãos adquirida de seus cooperados e não cooperados para vendas no mercado interno ou exportação, sem que sejam devidamente industrializados para a produção de mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a

exportação; não possuem o condão legal do cálculo do crédito presumido sobre estas vendas. (grifos e sublinhados no original)

Por outro lado, a soja em grãos exportadas suportam no seu armazenamento, na sua secagem e outras manipulações, objetivando deixá-las prontas para serem exportadas.

Os valores destes encargos citados são geradores do crédito presumido calculado sobre o valor total das receitas de exportação e relação a sua receita total. Entretanto este fato não é objeto deste pedido de restituição.

A autoridade também glosou os créditos básicos relativos a pagamento de comissões sobre venda e royalties sobre a aquisição de soja transgênica (somente 2012), com base no disposto no art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, e concluiu:

*Não estão elencados como dispêndios os dois itens deste tópico como podemos verificar no § 8º do Art. 11 da IN-SRF nº 635/2006, acima transcrito e diante disso, **efetuamos a glosa das comissões pagas a terceiros e royalties sobre soja transgênica, haja vista que não possuem relação direta de insumos (diretos ou agregados) na industrialização da cooperativa**, na base de cálculo dos créditos apurados dos PIS e da Cofins não cumulativa (grifos nossos).*

Também foram glosados os créditos básicos sobre as aquisições de vestuário e EPI sob a fundamentação de não estarem lançados em rubricas próprias da contabilidade e de não se enquadrarem no conceito de insumo (grifos nossos).

(...)

*Da mesma forma do tópico anterior 5.2 (acima) e com base no § 8º do Art. 11 da IN-SRF nº 635/2006, nele transcrito, efetuamos a glosa na base de cálculo dos créditos apurados dos PIS e da Cofins não cumulativa dos vestuários e EPI, haja vista que **não possuem relação direta de insumos (diretos ou agregados) na industrialização da cooperativa.***

A Fiscalizada não comprovou/demonstrou efetivamente as receitas e dos custos dos insumos diretos e indiretos aplicados inerentes as suas atividades agroindustriais, agrupando todos os valores de receitas e dos custos...

(...)

*Diante do não cumprimento do estabelecidos pelas normas regradoras do crédito presumido da agroindústria pela Fiscalizada e de sua impossibilidade de verificação contábil e fiscal, **não há como definir os montantes do referido crédito, que tem o seu limite estabelecido até o total do débito da própria***

agroindústria, (Art. 9º da IN-SRF nº 660-2006, acima descrito) e não do conglomerado de uma cooperativa com multinegócios. Desta forma glosamos qualquer valor desta pretensão de crédito presumido. (grifos no original)

Também foram glosados os créditos presumidos sobre a aquisição de leite in natura, em virtude do não atendimento ao disposto no art. 33 do Decreto nº 8.533, de 2015.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação a qual mediante o Acórdão nº 106-001.523, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a defesa apresentada, por consequência, mantendo o despacho decisório, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe a quem alega possuir o direito o ônus de sua comprovação.

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Insumos são os bens e serviços que fazem parte do processo de produção de bem destinado à venda ou de serviço prestado a terceiros, tanto aqueles que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, em breve síntese, requerendo e alegando:

i- Contesta a existência de irregularidades na escrituração contábil, requerendo a inversão do ônus da prova;

ii- Defende o direito ao crédito presumido das atividades agroindustriais;

iii- ao discutir o conceito e critérios de insumos para fins de incidência das contribuições, a Contribuinte alega que as glosas não podem ser mantidas por se tratarem de bens e serviços utilizados como insumos da produção da Recorrente;

iv- alega ter direito a Recorrente de ter os seus créditos devidamente atualizados pela SELIC, incidente a partir da data em que passou ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação; e

v- Requer diligência e perícia.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

I- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a analisar o pedido de diligência e perícia da Recorrente.

Analisando os autos, nota-se que houve um extenso processo de fiscalização, sendo certo que a recorrente teve a oportunidade de apresentar a documentação solicitada e necessária para conclusão do pedido de Ressarcimento/compensação.

Sendo assim, não há razão para baixar o feito em diligência, visto que as provas que já constam nos autos são suficientes a conclusão desse julgamento, de modo que rejeito a preliminar.

II- DO MÉRITO

Trata-se de Recurso Voluntário que visa combater Despacho Decisório sobre o PER nº 37560.10022.211 015.1.1.11-1515 relativo a crédito de COFINS – Mercado Interno no valor de R\$ 740.901,66, referente ao PA 1º trimestre de 2012 decorrentes da aquisição de semente de soja e de outros grãos como insumos da agroindústria.

2.1- Da apropriação de crédito presumido sobre a compra da semente de soja e outros grãos como insumos da agroindústria

Partimos da legislação que regula o reconhecimento dos créditos presumidos da agroindústria, o art. 55 § 5º, incisos I, II e III, da Lei 12.350/2010:

“Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física

§ 1º- O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

...

§ 5º- É vedado às pessoas jurídicas de que trata o §1º deste artigo o aproveitamento: I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo; (grifamos)

...

§ 10- O crédito presumido de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Outrossim, vejamos agora o que diz a Instrução Normativa RFB Nº 1157, de 16/05/2011 (grifei):

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na comercialização de produtos suínos e aviculários e de determinados insumos relacionados, conforme previsto nos arts. 54 a 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

(...)

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração crédito presumido relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a

empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º

...

Art. 22. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011.

O relatório fiscal é minucioso e demonstra com clareza as razões das glosas impostas no pedido de ressarcimento do contribuinte. No que se refere ao Crédito Presumido com base no Art. 55 § 5º, incisos I, II e III, da Lei 12.350/2010, foi destacado que (e-fls. 09- ss):

Verificamos que a Fiscalizada efetuou crédito presumido sobre a semente de soja adquirida de seus cooperados como insumos agroindustriais. Diante disso efetuamos. Em sua resposta, o Procurador da Fiscalizada respondeu, que a soja é somente utilizada para venda em grãos para o exterior ou no mercado interno e que na fábrica de rações o insumo utilizado é farelo de soja adquirido de terceiros. (grifos no original)
(...)

A fiscalizada produz ração em suas unidades de produção e que estariam intrinsicamente ligados ao crédito presumido a ser apurado, entretanto a própria Fiscalizada informou que o farelo de soja é adquirido de terceiros. Assim este item se abstém do cálculo do crédito presumido da soja, bem como todos os demais grãos abaixo relacionados na planilha entregue pela Fiscalizada a esta fiscalização.

Quanto a semente de soja e outros grãos adquirida de seus cooperados e não cooperados para vendas no mercado interno ou exportação, sem que sejam devidamente industrializados para a produção de mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação; não possuem o condão legal do cálculo do crédito presumido sobre estas vendas. (grifos e sublinhados no original)

Ao julgar a Manifestação de Inconformidade, o julgador de piso ratificou os termos da fiscalização, vejamos (e-fls. 202):

Em síntese, o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em seu caput e §1º, é claro no sentido de que os produtores de alimentos que adquirem insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº

10.833, de 2003) fornecidos por: pessoas físicas, cooperados pessoas físicas, cerealista (em alguns casos), pessoa jurídica que venda leite in natura a granel e agropecuárias (pessoa jurídica ou cooperativa) podem descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins devidas créditos presumidos apurados sobre essas aquisições. Por isso, a autoridade tributária que analisou os pedidos de ressarcimento está correta quando afirma que atividades de comercialização de grãos não permitem a apuração de créditos presumidos.

Por sua vez, a recorrente defende em seu favor o seu direito à apuração de créditos presumidos afirmando que atende a todos os requisitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Partindo da legislação vigente, o Decreto 8533/2015, assim prevê:

*Art. 33 . A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos **apurados na forma prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004**, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 , acumulado até o dia anterior à publicação deste Decreto.*

Entretanto, está expresso no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em seu caput e §1º, que os **produtores de alimentos** que adquirem insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) fornecidos por: pessoas físicas, cooperados pessoas físicas, cerealista (em alguns casos), pessoa jurídica que venda leite in natura a granel e agropecuárias (pessoa jurídica ou cooperativa) podem descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS devidas créditos presumidos apurados sobre essas aquisições.

Todavia, extrai-se expressamente da legislação aplicável que nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é permitida apenas para as atividades de produção de alimentos, o que, segundo comprovado pela dilação probatória desenvolvida nos autos, é realizada pela contribuinte apenas quando ela fabrica ração animal, pois entende que os demais grãos são apenas comercializados.

Daí, não é forçoso concluir que as atividades de comercialização de grãos não permitem a apuração de créditos presumidos, e ante a ausência de previsão legal que autorize o crédito, mantenho a glosa, não merecendo reforma o acórdão atacado pelo presente recurso.

Por sua vez, no tocante aos demais grãos que adquire, em sede de fiscalização foi imposta a respectiva glosa, já que a Recorrente ao deixar de segmentar as suas atividades agroindustriais impossibilitou a constatação e a mensuração para fins de certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

Aduz a Recorrente que cumpriu a legislação vigente no tocante à sua escrituração fiscal e contábil, entretanto, ainda que a escrituração fiscal e contábil da recorrente atenda a Lei das SAs, por certo, não atende aos requisitos especiais impostos pelo parágrafo 2º do art. 15 da Medida Provisória 2.158-21 ao prever que devem ser **contabilizadas destacadamente**, pela cooperativa,

e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas para fins de aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS.

A idoneidade da contabilidade da Recorrente, a quem verdadeiramente incumbe o ônus de provar o crédito que alega possuir, deveria ter segregado a apuração e o registro dos créditos presumidos, sobretudo quando a Recorrente desempenha diversas atividades. Deste modo, com razão o julgador de piso ao não reconhecer a alegada inversão do ônus da prova como quer a Contribuinte.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento, incumbe o dever de provar a existência do direito creditório pleiteado.

Por isso, entendo que as respectivas glosas merecem permanecer híguas, não havendo o que reformar na r. decisão “a quo”.

2.2- Dos critérios para aproveitamento de créditos para insumos (da comissão sobre vendas e royalties sobre aquisição de soja transgênica, das despesas com vestuário e EPI)

No que se refere às comissões sobre vendas e royalties sobre aquisição de soja transgênica, das despesas com vestuário e EPI, alega a fiscalização que tais despesas não estavam separados em rubricas próprias na contabilidade da Recorrente, bem como, não possuem relação direta de insumos (diretos ou agregados) na industrialização da cooperativa (e-fls. 17).

Por sua vez, entende a Recorrente que as razões apresentadas pela fiscalização não podem prosperar visto tratar-se de custos e despesas necessárias ao desempenho das operações de produção da Recorrente.

Neste ponto, é importante registrar que no tocante ao conceito de insumos para fins de PIS/COFINS, em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou

a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes,

quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o *"teste de subtração"* deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Entretanto, no recurso voluntário interposto, as glosas não merecem ser revertidas, razão assiste o julgador de piso, dada a impossibilidade de segmentação dos materiais pleiteados. A Recorrente não apresentou documentação contábil e fiscal que pudesse permitir esta análise, a contribuinte não dedica sequer uma única linha para discorrer acerca do processo produtivo da empresa, e tampouco envida qualquer esforço para explicitar o uso de cada um dos insumos glosados em seu processo produtivo.

Entendo não haver insumo *"em tese"*, pelo contrário, exige-se a sua constatação em cada caso concreto, entretanto, trata-se no presente recurso, de caso com cristalina carência probatória, por isso entendo que a decisão de piso não merece reforma.

Por fim, conforme já decidido em sede de preliminar, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

2.3- Do saldo credor

Após efetuar as glosas do crédito presumido, a fiscalização utilizou o crédito básico vinculado às receitas não tributadas no mercado interno apurado no mês para compensar os débitos das contribuições apurados no próprio mês de apuração.

Entretanto, entende a Recorrente que a fiscalização deveria ter utilizado o saldo credor acumulado de períodos anteriores para compensar os débitos. Entendo que tal pretensão da Recorrente não merece ser acolhida.

A utilização do saldo de créditos de meses anteriores em um procedimento de compensação é uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal, de ofício, incluir tais créditos em uma Declaração de Compensação que versa unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico delimitado pela própria contribuinte.

Outrossim, há que se registrar que a própria sistemática de apuração de créditos da COFINS, assim como de sua utilização, é mensal, não comporta a utilização de créditos de meses diversos. Cada declaração é estanque, restrita aos créditos de um período de apuração específico.

Por último, reforço os argumentos do julgador de piso ao afirmar que os alegados saldos credores referem-se a períodos anteriores a 2012, já fiscalizados, glosados em grande parte e objeto de ressarcimento, de modo que, de fato, não estaria claro que tais saldos credores existam de fato para fins de liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pela Recorrente.

Por tudo, voto por negar provimento a este tópico recursal.

2.4- Da SELIC

Por último, a Recorrente requer o reconhecimento da SELIC sobre o valor dos créditos pleiteados pela contribuinte.

Todavia, ante o indeferimento “*in totum*” do pleito da Recorrente, entendo restar prejudicado o respectivo pedido.

II- CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado ad hoc.

Como Redator designado ad hoc, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo Relator designado original, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida.

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator designado

Com o máximo respeito a Ilustre Conselheira, divirjo de seu brilhante voto, quanto ao aproveitamento de créditos presumidos da agroindústria para o PIS e Cofins sobre os custos de aquisição de soja, milho, aveia, cevada, trigo e arroz, utilizados como insumos na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, adquiridos de cooperados e/ ou de pessoas físicas.

A Lei nº 10.925/2004 que trata do crédito presumido da agroindústria para o PIS e Cofins assim dispõe:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 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 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 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; 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. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

O milho, a aveia, a cevada, o trigo e o arroz estão classificados no capítulo 10 (cereais) e a soja no capítulo 12 (sementes oleaginosas), ambos da NCM, previstos no caput do art. 8º, citado e transcrito.

Assim, dão direito ao desconto de crédito presumido da agroindústria.

Quanto ao direito ao ressarcimento/compensação desse crédito, até a entrada em vigor da Lei nº 12.350, publicada em 21/12/2010, o saldo credor trimestral não podia ser objeto de ressarcimento/compensação. O crédito descontado somente podia ser deduzido do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

No entanto com o advento daquela lei, sob determinadas condições, o ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral decorrente dos créditos presumidos da agroindústria, a título de PIS e Cofins, apurados a partir do ano calendário de 2006, passaram a ser permitido, inclusive, o ressarcimento em espécie e/ ou a compensação com quaisquer débitos tributários do próprio contribuinte, administrados pela RFB, nos termos do art. 56-A, daquela lei, que assim dispõe:

Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011). (destaques não originais)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

De acordo com estes dispositivos, o produtor/beneficiador de bens de origem animal ou vegetal, previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tem direito ao ressarcimento e/ ou a compensação do saldo credor trimestral de créditos presumidos da agroindústria, vinculados à receita de exportação, para os fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 2006 a 2008, desde que o pedido tenha sido efetuado a partir de 1º de janeiro de 2011; já para os demais, ou seja, anos calendários de 2009 e seguintes, desde que apresentados a partir de 1º de janeiro de 2012.

No presente caso, o PER foi apresentado em 21/10/2015, pleiteando o ressarcimento do saldo credor trimestral, apurado para 1º (primeiro) trimestre de 2012. Contudo, o pedido abrange créditos vinculados a receitas de exportações e a receitas do mercado interno.

Segundo o art. 56-A da Lei nº 12.350/200, citado e transcrito anteriormente, a recorrente tem direito ao desconto de créditos presumidos da agroindústria sobre a recepção/aquisição de soja, milho, aveia, cevada, trigo e arroz. Contudo, ainda de acordo com esse dispositivo legal, os créditos vinculados ao mercado interno somente poderão ser utilizados para dedução do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal; já os créditos vinculados ao mercado externo (exportações) poderão ser compensados com débitos do contribuinte e/ ou ressarcidos em espécie.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para reconhecer o seu direito de descontar créditos do PIS e da Cofins sobre os custos de recepção/aquisição de soja, milho, aveia, cevada, trigo e arroz, utilizados como insumos no processamento/industrialização dos bens (mercadorias) destinados à venda, observando que os créditos vinculados ao mercado interno somente poderão ser utilizados para dedução da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e os vinculados ao mercado externo poderão ter o saldo credor trimestral compensado e/ ou ressarcido em espécie.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (voto vencedor de José Adão Vitorino de
Morais)