



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000177/2010-41
ACÓRDÃO	3001-003.226 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SYNGENTA PROTECAO DE CULTIVOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA PELO STJ NO RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme fora decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE. EXCEÇÕES JUSTIFICADAS.

Empresa de defensivos agrícolas que consegue justificar que as embalagens para transporte dos produtos são essenciais para preservação da saúde das pessoas e preservação do meio-ambiente, pode se creditar das despesas com sua aquisição, salvo se as embaláveis forem ativadas.

ÔNUS DA PROVA. APRESENTAÇÃO DE NOTAS FICAIS DE PERÍODO DIVERSO.

A apresentação de notas fiscais de período diverso ao do pedido de compensação não se presta a comprovar o direito creditório do recorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos produtos químicos

utilizados como insumos e aos materiais de embalagem. Vencido o Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, que negava provimento às embalagens e os conselheiros Daniel Moreno Castillo e Wilson Antonio de Souza Correa que davam provimento em maior extensão.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever a lide, transcreve-se abaixo o Relatório do Acórdão nº 10-62.630, da 7ª Turma da DRJ/POA:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno do 2º Trimestre/2009, formalizado através do Per/Dcomp nº 10852.19757.290110.1.1.11-7155.

A Delegacia da Receita Federal de origem - Derat São Paulo - através da sua Equipe Especial de Auditoria, formalizou procedimento fiscal com base no MPF-D nº 08.1.80.00-2011-00047-6, com escopo ampliado através do MPF-D nº 08.1.80.00-2013-00021-0, aonde analisou os créditos de Pis/Pasep e Cofins Não Cumulativo - Mercado Interno (MI) e Mercado Externo (ME) referentes aos períodos compreendidos entre o 4º trimestre/2008 e o 3º trimestre/2011.

Do procedimento fiscal resultou, entre outros, a emissão de Despacho Decisório (fls. 1594 a 1630) referente à Cofins - Regime Não-Cumulativo - Mercado Interno do 2º trimestre/2009, no montante solicitado de R\$ 1.807.856,52, que concluiu pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento.

Em apertada síntese, o procedimento fiscal encontrou inconsistências em: bens utilizados como insumos - aquisição de bens sujeitos à alíquota zero; aquisição de embalagem de transporte ou material de embalagem de transporte; aquisição de mercadoria ou produto não enquadrado como insumo; operações relativas à contratação de mão de obra; aquisição de energia elétrica informada em duplicidade; aquisição de bens sem a correta identificação do fornecedor, do documento fiscal, da descrição e da classificação do bem adquirido; aquisição de serviços de frete e armazenagem no âmbito de bens utilizados como insumos; falta de identificação de comprovantes de outras aquisições; importações de bens

utilizados como insumos; serviços utilizados como insumos; operações sem a correta identificação do CNPJ e da razão social do fornecedor e do número do documento fiscal; operações sem apresentação dos documentos comprobatórios do direito creditório; despesas consumidas por terceiros; despesas com aluguéis de prédios e de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; operações de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas físicas; operações relativas à locação de outros bens, não enquadrados como máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa; despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; operações referentes a fretes entre estabelecimentos ou na aquisição de insumos e outras operações; operações de frete e armazenagem sem apresentação dos documentos comprobatórios do direito creditório; créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado/intangível com base nos encargos de depreciação; operações sem a correta identificação do cnpj e da razão social do fornecedor do bem; operações relativas a despesas com assessoria aduaneira, projetos, consultoria, transportes; aquisições de bens não utilizados na produção ou destinados à locação para terceiros; créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição; créditos calculados sobre encargos de amortização de edificações e benfeitorias - pagamentos efetuados a pessoas físicas e operações sem informação do cnpj e da razão social do fornecedor; operações relativas a devoluções de produtos sujeitos à alíquota zero ou sem a correta identificação do cnpj e da razão social do fornecedor do bem.

Tais inconsistências determinaram exclusões, glosas e reclassificações, fundamentadas nas fls. 8 a 35 do relatório original (fls. 1601 a 1628 deste PA), que deixamos de reproduzir aqui para evitar repetições, por medida de economia processual. Como resultado, o crédito deferido pela fiscalização no PER nº 10852.19757.290110.1.1.11-7155 foi de R\$ 1.304.803,86.

A ciência do despacho decisório que reconheceu parcialmente o crédito, e de intimação para compensação de ofício (vide Intimação nº 1/2015, de 02/01/2015, fl. 1631), ocorreu em 07/01/2015 (fls. 1635).

Em 22/01/2015 a contribuinte apresentou manifestação de discordância quanto à compensação de ofício (fls. 1638 a 1641), sustentando que os débitos apresentados nº relatório anexo à intimação decorrem de divergências de GFIP x GPS e débitos com exigibilidade suspensa. Diante disto, opõe-se à compensação de ofício e requer que os créditos sejam imediatamente ressarcidos ou compensados com seus débitos tributários federais, nos termos da legislação de regência.

Em 06/02/2015, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 1698 a 1740) em face do despacho decisório que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, aonde referiu aos fatos e à decisão proferida, para, a seguir, apresentar os fundamentos que entendeu possibilitarem a reforma do ato administrativo.

Em 10/02/2015, a unidade jurisdicionante emitiu nova Intimação (nº 113/2015) para compensação de ofício (fl. 2078).

A contribuinte responde a esta intimação através de nova manifestação de discordância quanto à compensação de ofício (fls. 2085 a 2089), em que sustenta que os débitos apresentados no relatório anexo à intimação estão extintos pelo pagamento ou em exigibilidade suspensa. Diante disto, opõe-se à compensação de ofício e requer que os créditos sejam ressarcidos ou compensados com seus débitos tributários federais, nos termos da legislação de regência.

Diante da inexistência de ordem de pagamento do valor reconhecido do ressarcimento, e (conforme seu entendimento) inexistindo qualquer óbice para formalização do pedido de compensação, em 09/06/2015 a contribuinte informa que efetuou a compensação de parte remanescente do crédito reconhecido no despacho decisório, através da declaração de compensação nº 21509.03849.190515.1.3.11-7318 (fls. 2140/2141).

Em 07/07/2015, perante a mesma justificativa, a contribuinte informa que efetuou nova compensação com uso da parte remanescente do crédito reconhecido no despacho decisório, através da declaração de compensação nº 33066.91336.180615.1.3.11-3192 (fls. 2149/2150).

Segue o relato resumido da Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte em 06/02/2015, objeto do presente Acórdão:

Sistemática da Não-Cumulatividade e o Conceito de Insumos

- A maior parte dos créditos não foi homologada em razão da divergência na definição do conceito de insumos.
- As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do PIS e da Cofins pelo sistema não-cumulativo apurem créditos sobre determinados custos, encargos e despesas incorridas no desenvolvimento de suas atividades.
- Diferentemente do que ocorre com tributos como IPI e ICMS, que adotam na sua sistemática da não-cumulatividade o regime intitulado "Crédito de Impostos", a metodologia adotada pelo legislador ao definir a não-cumulatividade prevista constitucionalmente da COFINS foi a do chamado "Método Subtrativo Indireto", também conhecido pela expressão "base sobre base".
- Pelo regime aplicado, evidencia-se que os créditos dele decorrentes possuem maior similaridade com as dedutibilidades do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, visto que o que se busca com sua sistemática é a desoneração do faturamento(receita) das empresas e não a desoneração do produto comercializado, como na versão aplicada ao IPI e ao ICMS.
- Para traçar suas premissas para determinar os insumos que permitem a tomada de crédito de PIS e Cofins, a D. Autoridade Fiscal se apoiou nas Instruções

Normativas da RFB nºs 247/02 e 404/02, bem como, por analogia, nos conceitos trazidos pela legislação sobre o tema aplicável ao IPI.

- Contudo, não se faz possível a aplicação do conceito adotado pela D.

Autoridade Fiscal, se não pelas ilegalidades contidas nas INs mencionadas, então pela completa inaplicabilidade do conceito de insumos moldado para a não-cumulatividade do IPI à sistemática cunhada para a arrecadação do PIS e da Cofins. Isto porque o conceito de insumo perseguido pela não cumulatividade de PIS e Cofins não deve se assemelhar aquele buscado pela legislação do IPI ou do ICMS, haja vista que a matriz de incidência desta exação não está limitada a operações realizadas com mercadorias, mas sim à totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte. Cita decisões do CARF.

- A norma infralegal agiu ao total arrepio de suas competências ao regular preceito em total desacordo com os intentos da legislação que lhe dá fulcro, sofrendo, por conseguinte, de uma ilegalidade contida em sua gênese. Assim, demonstra-se de todo evidente que o crédito de insumos apropriados pela defendente não pode ser contestado pelos argumentos levantados pela Autoridade Fiscal, uma vez que este se baseou em norma ilegal emitida pela RFB em desacordo com a legislação que lhe dá sustento, devendo este ser reconhecido em sua totalidade com a consequente improcedência do despacho decisório em questão.

Rubricas Glosadas - Bens Utilizados como Insumos

- Delimitado o conceito de insumos e demonstrados os custos e despesas que permitem o desconto de créditos de PIS e Cofins, a empresa considera que não merecem prosperar as glosas referentes aos bens utilizados como insumos.
- Nitrogênio, utilizado no processo de inertização durante os processos de formulação de alguns produtos comercializados pela defendente, como os defensivos agrícolas, evitando a reação química e a degradação dos produtos, podendo ter diferentes aplicações técnicas, como purga, transferência por pressão, blanketing, secagem, mistura, transporte pneumático ou sparging, sendo essencial na linha de produção da defendente para garantir a qualidade e segurança do produto. Deste modo, inquestionável o seu enquadramento como insumo, ainda que se adotasse o conceito restrito de insumos decorrente da aplicação da legislação do IPI.
- Hidrogênio, Hélio e Ar Sintético, consumidos e/ou desgastados no processo de cromatografia, técnica que tem por finalidade geral a identificação e a análise de substâncias em um composto e a separação (purificação) de misturas, para efeitos de controle de qualidade por meio de amostragens oficiais para análise da fiscalização, em conformidade com a Portaria nº 45/1990 da Secretaria da Defesa Agropecuária.

- Aquisição de gás GLP para Empilhadeiras, utilizadas para movimentação das matérias primas, de insumos ou de produtos intermediários necessários ao seu processo industrial. Cita decisões do CARF.
- Materiais de embalagem, adesivos, pallets, cantoneiras, madeirites e demais componentes que compõe a embalagem dos produtos comercializados, por ser inequívoco que compõe seu processo produtivo, sendo notória a sua utilidade para embalar e movimentar os produtos com segurança, além de serem essenciais para manutenção da organização e ritmo da produção. Tais itens incontestavelmente sofrem desgastes e precisam ser freqüentemente repostos, onerando a produção da defendente. Cita decisões do CARF e solução de consulta.

Créditos sobre Matéria Prima Alíquota Zero

- A defendente analisou as rubricas glosadas sob tal justificativa e verificou que alguns produtos identificados pela autoridade fiscal como sendo de alíquota zero são tributados pelo PIS e pela Cofins. Citou o trigo remoído (NCM 23023010) e apresentou cópias das notas fiscais nºs 1468, 1311 e 1488, que comprovariam a tributação da operação.

Considera comprovado que o trigo remoído não está sujeito à alíquota zero, e que deve ser cancelada a glosa, ou determinada diligência para recálculo do item considerando-se o montante de tributo efetivamente pago pela defendente.

Serviços Utilizados Como Insumos

- Foram glosados serviços utilizados como insumos no processo produtivo da dependente, sob justificativa de que não geram direito a crédito o valor do pagamento a título de mão-de-obra. A autoridade fiscal se baseou no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003, que afirma que não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física. Ocorre que os contratos de prestação de serviço contratados pela defendente foram contratados com pessoas jurídicas. Os serviços de mão de obra são utilizados na produção dos produtos comercializados pela Defendente, devendo ser descartada, portanto, qualquer justificativa para glosa dos créditos em epígrafe.

Despesas Com Frete / Armazenagem

- Foram glosadas todas as despesas de frete nas operações cujos remetentes e destinatários eram estabelecimentos da defendente, partindo da premissa de que tais itens não estariam abrangidos pelo artigo 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, que elenca os que geram direito ao crédito das contribuições ao PIS e à Cofins. Conforme interpretação adotada no Despacho Decisório, a rubrica em questão comportaria apenas custos de frete e armazenagem que tivessem sido suportadas pelo vendedor em operações de venda de mercadorias. Referido posicionamento não pode subsistir já que, independentemente da leitura literal que se possa fazer do inciso em questão, o crédito em debate não encontra fulcro em tal dispositivo,

mas sim no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 que trata dos bens e serviços utilizados como insumos pelos contribuintes. Cita decisões do CARF.

- Desta forma, devem ser canceladas as glosas relativas aos fretes de insumos, de produtos semielaborados e produtos acabados incorridos pela defendente, homologando-se a totalidade do crédito pleiteado relativo a frete e armazenagem.

Locação de Empilhadeiras

- As empilhadeiras são locadas para utilização direta no processo produtivo, sendo utilizadas para a movimentação de matérias primas, movimentação de outros insumos ou produtos intermediários necessários para o processo industrial da empresa. Não se pode restringir o direito creditório decorrente de itens essenciais ao sistema produtivo da defendente. O mesmo ocorre com os containers, que armazenam insumos, também essenciais no processo produtivo da defendente.

Demais Despesas Com Aluguéis

- Também foram glosados os créditos referentes a despesas com locação de máquinas de café, móveis de escritório e equipamentos de informática. As glosas atingiram diversos itens inerentes à própria atividade industrial, sendo requisitos essenciais a todas as empresas, a exemplo da locação de filtros de água, de utilização obrigatória, imposta pelo Poder Público. Cita decisão do CARF, a ser adotada por analogia. Os custos e despesas, essenciais à própria atividade da empresa, como, por exemplo, as despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, devem ser considerados como insumo, para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins. Diante do exposto, deve ser garantido o direito da defendente ao aproveitamento dos créditos decorrentes da locação de purificadores de água e despesas com a manutenção de máquinas.

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

- A autoridade fiscal glosou parte dos créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado. A maior parte referente a créditos calculados sobre bens do ativo intangível (softwares). Em que pese o direito ao crédito relativo aos bens do ativo intangível tenha sido expressamente incluído apenas com a edição da Lei nº 12.973/2014, a jurisprudência vinha admitindo tal direito. Cita Solução de Consulta.

Devoluções de Vendas

- Ao analisar os créditos glosados relativos a devoluções de vendas, referentes a produtos cuja venda possui alíquota zero de PIS e Cofins, a defendente verificou que parte dos produtos, a exemplo do ACTELLIC PROFESSIONAL 6X1L, não estão sujeitos a alíquota zero, pelo que a operação foi regularmente tributada. Afirma ter apresentado em anexo as notas fiscais e telas do seu sistema gerencial. Entende demonstrado de forma clara a legitimidade do aproveitamento dos

créditos relativos ao ACTELLIC recebidos em devolução, devendo ser afastada a glosa.

Glosas por Falta de Documentos e Informações

- Parte dos créditos não foi homologada exclusivamente pela ausência de apresentação de documentos e informações. No decorrer da fiscalização, a defendente enfrentou diversos percalços para amealhar as notas fiscais e demais documentos necessários à comprovação dos créditos de PIS e Cofins. Para comprovar a legitimidade dos créditos, a defendente reuniu esforços para obtenção de todos os documentos que não foram apresentados no curso da fiscalização. Após grande esforço, a defendente requereu a juntada de documentos referentes a rubrica Frete e Armazenagem (doc.17). Parte da documentação ainda restou pendente. Com base no princípio da verdade material, a defendente assevera que "deve ser deferida a posterior juntada dos documentos posteriormente juntados, ainda que em momento posterior".

Ao final, requer que a Manifestação de Inconformidade seja julgada e acolhida na sua totalidade, para que seja reconhecido o direito ao crédito pleiteado e homologadas as respectivas compensações/pedidos de ressarcimento. E, tendo em vista a impossibilidade de apresentação da integralidade da documentação comprobatória das despesas em relação às quais foram apropriados os créditos ora em discussão, protesta pela posterior juntada de documentos adicionais.

A DRF de origem atestou a tempestividade da manifestação (fl. 2138) e encaminhou o processo para apreciação de DRJ.

É o relatório.

A DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente e não reconheceu o direito creditório, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência/perícia posto na peça contestatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

A pessoa jurídica poderá descontar do valor da contribuição devida créditos calculados em relação a despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, desde que estes sejam utilizados nas atividades da empresa e as despesas pagas a pessoa jurídica.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Vendas de produtos sujeitos à alíquota zero na comercialização no mercado interno não geram crédito relativo à operação de devolução.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM MÃO DE OBRA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Não darão direito a crédito os valores de mão de obra pagos a pessoa física, ou os valores referentes à terceirização de mão de obra que não caracterizem trabalho temporário, ainda que pagos à pessoas jurídicas, dado que a terceirização de mão de obra somente é permitida para as atividades-meio da pessoa jurídica, o que impede que tais despesas sejam classificadas como insumos.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que, em se tratando de fretes e armazenagem na operação de venda, somente dará direito à apuração de crédito o frete aonde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada em 25/06/2020, a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 23/07/2020 alegando: (i) a homologação integral de suas compensações; (ii) a existência de precedentes favoráveis sobre a matéria; (iii) legitimidade dos créditos face ao entendimento do STJ sobre insumos (tema 779); (iv) a essencialidade dos produtos químicos no processo produtivo; possibilidade de apuração de créditos em materiais de embalagem; em serviços utilizados como insumos; em fretes e armazenagem; em aluguéis de máquinas e equipamentos; em bens sujeitos à alíquota zero; na depreciação dos bens do ativo imobilizado e na devolução de vendas; e por fim (v) que os documentos acostados aos autos são suficientes para comprovar seu direito creditório.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Relatora.

1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3. Mérito

A recorrente inicia seu Recurso Voluntário discorrendo sobre a situação fática e informa que a parte do crédito já reconhecida foi objeto de compensação com outros tributos. Afirma que o presente litígio se refere as glosas mantidas pela DRJ, no valor de R\$ 503.052,66, mas que existem precedentes no CARF que lhe seriam favoráveis em todas as matérias ora em discussão. A seguir apresenta o conceito de insumos, nos termos do tema 779, do STJ e passa a discorrer as razões pelas quais as glosas devem ser revertidas, conforme os títulos abaixo.

3.1 Produtos químicos enquadrados no conceito de insumos – Nitrogênio, hélio, hidrogênio, ar sintético e gás para empilhadeiras

Nesse tópico, a recorrente alega que a DRJ não reconheceu o direito creditório de dispêndios com produtos químicos necessários para o seu processo produtivo, quais sejam, aquisições de nitrogênio, hélio, hidrogênio e ar sintético.

Afirma que o nitrogênio é utilizado para inertização durante o processo produtivo dos defensivos agrícolas comercializados. Tal procedimento se caracteriza pela utilização de um gás inerte (tal como o nitrogênio), com o objetivo de formar uma atmosfera protetora, evitando eventuais reações químicas e degradação dos produtos fabricados.

Já o nitrogênio, hidrogênio, hélio e ar sintético são essenciais para o processo produtivo, uma vez que são utilizados na cromatografia, que é uma técnica que identifica e analisa as substâncias de um composto e realiza a purificação (ou simples separação) destas misturas.

Defende que além de essenciais, os dispêndios com hidrogênio, hélio e ar sintético também são relevantes, uma vez que somente a partir da utilização destes materiais é possível realizar os procedimentos obrigatórios de controle de qualidade dos produtos finais comercializados.

Afirma que os cilindros de gás GLP são acoplados à empilhadeira, permitindo a movimentação de matérias-primas, insumos e produtos intermediários necessários para o seu processo industrial. Informa que o CARF já possui jurisprudência no sentido de que tal combustível é essencial e relevante para o processo produtivo.

A DRJ manteve a glosa referente a estes itens porque:

“não são empregados diretamente na produção, já que a cromatografia se caracteriza como processo auxiliar, complementar ao processo produtivo. Por isso, tais produtos estão fora da literalidade do dispositivo legal, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo.”

Inicialmente cabe destacar que desde a data da decisão de primeira instância até a formalização deste voto, o entendimento quanto ao conceito de insumos para a fins de apuração de créditos referentes ao PIS e a Cofins evoluiu bastante, tendo o STJ (Recurso Especial 1.221.170/PR) se posicionado no sentido da aplicação dos requisitos da essencialidade e relevância dos gastos para sua classificação ou não como insumos geradores de crédito. Com base nesse entendimento, a própria RFB também já reviu seus atos normativos sobre o tema, tendo emitido, em 15 de dezembro de 2022, a Instrução Normativa RFB nº 2121, alinhando seu entendimento ao decidido pelo STJ.

A decisão do STJ trouxe uma concepção intermediária quanto à abrangência do termo insumo, que fica entre a estabelecida pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializado (muito mais restritiva) e a prevista na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (mais abrangente).

Para fins de apuração das Contribuições para o PIS e COFINS, pela sistemática não cumulativa, insumo é todo item (bem ou serviço) cuja subtração obstará a atividade empresarial

ou implicaria em perda sensível da qualidade do produto ou serviço (critérios da essencialidade) ou, ainda, que por imposição legal ou pela particularidade de determinada cadeia produtiva não possa ser dissociado do processo produtivo (critério da relevância).

Assim, somente podem ser considerados insumos geradores de crédito na apuração não cumulativa do PIS e COFINS, itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades, ou seja, deve estar comprovado que este item integra o processo de produção da pessoa jurídica.

Na prática, significa que mesmo itens que não são diretamente empregados aos bens e serviços podem gerar créditos. É preciso frisar, contudo, que quanto mais distante for a relação do item com o produto ou serviço maior será a necessidade de traçar sua relação, ainda que indireta, com a produção.

Pois bem. De acordo com o seu estatuto social, a recorrente exerce dentre outras atividades, a produção de defensivos agrícolas e implementos agrícolas em geral. Nas páginas 1824 e 1828, a recorrente descreve minuciosamente como os produtos químicos listados no presente tópico não utilizados, não diretamente em seu processo produtivo, mas de forma a transversal, de modo a garantir a qualidade e a segurança dos produtos fabricados.

Nesse sentido, entendo que a recorrente conseguiu comprovar que tais itens são relevantes para o seu processo produtivo, devendo as glosas serem revertidas.

3.2 Bens que integram o produto final – materiais de embalagem

De acordo com a recorrente, foram glosados os créditos decorrentes de: (i) adesivos que compõe a embalagem; (ii) pallets; (iii) cantoneiras; (iv) madeirites e outros componentes da embalagem dos produtos comercializados.

O motivo para tais glosas seria a presunção de terem sido utilizados para o transporte das mercadorias acabadas, no entanto, de acordo com a recorrente, estaria comprovado nos autos por meio dos demonstrativos elaborados por Engenheiros Técnicos e das diversas fotos/bulas/folders dos produtos, que os materiais de embalagem compõem o produto final e não servem apenas para o transporte, mas também para a proteção dos produtos comercializados, dos consumidores e dos vendedores, desde o término de sua produção até o consumo por seus clientes.

Alega ademais que, para preservar a segurança do consumidor e do meio ambiente, as especificações das embalagens dos agrotóxicos e defensivos agrícolas estão dispostas em Lei (artigo 6º da Lei 7.802/89).

Com relação a estas glosas, a DRJ assim se manifestou:

Quanto aos materiais de embalagem, adesivos, pallets, cantoneiras, madeirites e demais componentes que compõe a embalagem dos produtos comercializados, está suficientemente registrado e fundamentado, no Despacho Decisório, que

foram motivo de glosa somente aqueles utilizados como embalagens de transporte ou de forma acessória ao material de transporte, que não são enquadráveis no conceito de insumo em conformidade com o art. 8º, § 4º, da IN SRF nº 404, de 2004, visto que, ainda que possam estar indiretamente associados com o processo produtivo da empresa, não contribuem diretamente para a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto, ou para o seu aperfeiçoamento para consumo.

Sobre esse tema, mesmo após a decisão do Recurso Especial 1.221.170/PR, a RFB manteve sua posição quanto às embalagens para transporte de produtos acabados, na IN RFB nº 2121, de 2022.

Entendo, no entanto, que há que se verificar a essencialidade e relevância desses materiais em cada empresa, para que se aplique o teste de subtração, no qual se verifica se a sua retirada prejudica o processo produtivo.

No caso da empresa em questão, que produz defensivos agrícolas, que possuem regulamentação de uso e manuseio, o material de embalagem para transporte é essencial para a saúde e segurança tanto das pessoas quanto do meio-ambiente.

Por esse motivo, no caso dessa empresa específica, as despesas incorridas com embalagens para transporte de defensivos agrícolas, destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, voto pela reversão das glosas, dos materiais de embalagens de transporte, desde que eles não estejam ativados.

3.3 Serviços utilizados como insumos – serviços equiparados à terceirização

Nesse tópico, a recorrente informa que a DRJ manteve a glosa dos serviços de mão-de-obra terceirizada, por entender que tais serviços não gerariam direito a crédito, nos termos do artigo 3º, §2º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, mas que tal entendimento não deve prosperar porque os contratos não foram realizados com pessoas físicas, mas com empresas de terceirização de mão-de-obra.

Afirma que os contratos que envolvem serviços de mão-de-obra são celebrados com pessoa jurídica interposta, exatamente como ocorre nos casos de Terceirização e que, apesar de não se enquadrarem como atividade-fim, tais serviços são essenciais e indispensáveis para o seu processo produtivo porque os produtos químicos fabricados são tóxicos e demandam o manuseio de trabalhadores especializado.

A DRJ manteve a glosa, por entender que o contrato de terceirização era ilegal, nos termos do tema 331 do TST e que, portanto, a contratação foi realizada com a pessoa física e não com a jurídica.

Já o CARF vem entendendo que a contratação de mão-de-obra terceirizada utilizada no processo produtivo da empresa, poderia ser considerada prestação de serviços como insumo.

No caso em questão, conforme se verifica na página 1884, e como a própria recorrente informa em seu Recurso Voluntário, essa mão-de-obra contratada não foi utilizada no processo produtivo da empresa, sendo relativa à atividade administrativa.

Assim, entendo que as glosas devem ser mantidas.

3.4 Frete e armazenagem

Para a recorrente, o indeferimento do seu direito creditório ocorreu em razão da interpretação equivocada da legislação. Por este motivo, entende ser inevitável reconhecer que os fretes entre seus próprios estabelecimentos devem estar enquadrados no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS, sendo de rigor reconhecer-se a legitimidade dos créditos de COFINS do 2º trimestre de 2009 apurados também sob esta rubrica.

Sobre esse item, sem muitas delongas, aplica-se a Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

As Súmulas do CARF são de aplicação obrigatória pelos Conselheiros em seus julgados. Assim, dela me valho para negar provimento neste item.

3.5 Aluguéis de máquinas e equipamentos

Nesse item foram glosados os dispêndios de aluguéis de máquinas e equipamentos, sendo especialmente: empilhadeiras a gás e materiais de escritório.

A recorrente defende que seu processo produtivo depende da movimentação de matérias-primas, produtos intermediários e, até mesmo, produtos finais, que só são possíveis mediante a utilização de empilhadeiras a gás.

Afirma ser pioneira no desenvolvimento de tecnologias destinadas ao mercado agrícola e, por isso, além de os inúmeros produtos químicos e defensivos agrícolas, incorre em dispêndios com materiais de escritório e informática que permitem: (i) garantir o cumprimento de todas as burocracias inerentes aos negócios de pesticidas; e (ii) fomentar o desenvolvimento de novas soluções para o setor econômico a que se destina. Dentre estes equipamentos, encontram-se os filtros de água, necessários para o fornecimento de água potável aos seus funcionários. Reforça que o fornecimento de água potável é obrigatório, conforme disposto na Norma

Regulamentadora 24 (“NR 24”), editada pelo Setor de Saúde e Segurança do Trabalho do Ministério do Trabalho (“SST-MT”).

A DRJ assim se manifestou em relação a este tema:

Ainda que haja previsão legal para o desconto de créditos sobre os valores relativos a aluguéis de máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, cabe aqui observar que os equipamentos aqui considerados estão inseridos em contratos de contratação de mão-de-obra ou de serviços diversos, não sujeitos a créditos de PIS e Cofins. São, portanto, de acordo com a autoridade fiscal, apenas meios de a contratada fornecer os serviços contratados. Em sua inconformidade, a empresa não apresentou qualquer elemento ou comprovante que indique haver, para o período em litígio, contrato específico, diferenciado e quantificável para locação de empilhadeiras. Correta, portanto, a glosa fiscal.

Quanto às glosas de contêineres, a autoridade fiscal informa que as glosas decorreram do fato de não serem caracterizados como máquinas e equipamentos, ainda que indiretamente tenham relação com a atividade da empresa. Em suas palavras, máquinas e equipamentos são dispositivos que utilizam energia, em suas mais variadas formas, para realizar um trabalho e, assim, atingir um objetivo pré-determinado. Não são, portanto, objetos estáticos como os mobiliários supra-citados (mobiliário de escritório, mobiliário para depósito, estantes, racks ou contêineres para adaptação de interiores). A empresa limitou-se a repisar que tais elementos são essenciais no processo produtivo da empresa, o que é insuficiente para atender às condições estabelecidas para o creditamento, pela legislação vigente.

Como se verifica, o motivo da glosa para o caso do aluguel de empilhadeiras foi o fato da recorrente não ter apresentado nenhuma prova quanto à locação de tais equipamentos. No que se refere aos demais itens, que a recorrente entende como maquinário, trata-se de mobiliário da área administrativa da empresa, que não podem ser consideradas como insumos do processo produtivo.

Assim, entendo que não há reparos a serem realizados na decisão de primeira instância e nego provimento nesse particular.

3.6 Bens supostamente sujeitos à alíquota zero

A recorrente afirma que adquire trigo remóido e/ou farelo de trigo, classificados no código 23.02.3010, que estaria sujeito à tributação regular de PIS e de COFINS, inexistindo qualquer fundamento para a vedação do creditamento. Apesar disso, as alíquotas foram reduzidas à zero, como se as aquisições se tratasse de farinha de trigo (código 11010010 da TIPI) e do trigo (código 1001 da TIPI).

Defende que se DRJ entendesse que estavam ausentes elementos suficientes para a verificação dos fatos acima, era de rigor a realização de diligências destinadas à apuração da veracidade das alegações.

Informa que, no processo, já está devidamente comprovado que os produtos adquiridos estão sujeitos à incidência de COFINS e pleiteia pela improcedência do argumento das Autoridades Fiscais, entendendo ser necessária a reforma do acórdão recorrido para que se reconheça a legitimidade dos créditos apurados, sob pena de ofensa à legislação pátria vigente.

De acordo com o julgador de primeira instância:

As notas fiscais apresentadas não têm valor probatório direto em relação ao presente processo, dado que emitidas em agosto e setembro de 2011, fora, portanto, do escopo dos lançamentos contábeis e fiscais avaliados no despacho decisório em pauta. Caberia à impugnante a apresentação de comprovantes referentes ao 2º trimestre de 2009, para que fossem levados em conta por este órgão julgador.

De fato, analisando as notas fiscais anexadas pela ora recorrente nas páginas 1857, 1861 e 1865, verifica-se que elas são do ano de 2011, incapazes de fazer prova referente ao 2º trimestre de 2009, que é tema do litígio em questão.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente também não apresentou qualquer outra documentação capaz de comprovar seu direito em relação a este tópico. Por isso, entendo que a glosa deve ser mantida.

3.7 Depreciação de bens do ativo imobilizado

Nesse tópico, a recorrente informa que as glosas estão relacionadas a créditos calculados sobre bens do ativo intangível, tais como: (i) software supervisor Indusoft Web, (ii) Studio Control Room, (iii) Program Software Indusoft, (iv) P/Instal Máquina Pack'r, (v) Program Start-Up Software Simatic, (vi) Produção – Cherntech, e (vii) Software Potcon Sistema UU –Speed.

Alega que a Autoridade Fiscal – ratificada pela DRJ – entendeu que os bens em questão somente poderiam ensejar direito a crédito após a edição da Lei 12.973/14.

Afirma que antes mesmo da edição da mencionada Lei, a jurisprudência já admitia o creditamento e que os produtores de defensivos agrícolas devem seguir diversas regulamentações – seja para preservar a saúde e bem-estar dos seus consumidores, seja para manutenção do meio ambiente sadio –, de modo que a utilização de softwares é indispensável. Assim, pede a reversão da glosa.

Ora, conforme se verifica dos argumentos da própria recorrente, a legislação vigente no 2º trimestre de 2009 não permitia o crédito sobre bens em questão. Tendo a legislação pátria admitido o creditamento somente a partir de 1º de janeiro de 2015, não há o que se falar em creditamento sobre a aquisição de bens antes desse período. Por isso, entendo que a glosa deve ser mantida.

3.8 Devoluções de vendas

De acordo com a recorrente, a fiscalização glosou e a DRJ manteve as glosas referentes a este tópico porque as devoluções se referiam a devoluções de vendas não tributadas. Alega que tal fato não é verdadeiro para todas as devoluções e que apresentou as notas fiscais de venda e telas de seu sistema gerencial, por meio das quais é possível verificar a emissão das notas fiscais de venda e a receita decorrente da operação que sofreu a incidência do PIS e da COFINS.

Assim, pede a reversão da glosa nos termos do artigo 3º, VII, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Com relação a esse tópico, a recorrente apresentou duas notas fiscais (fls. 2047 e 2053), de período não relacionado ao litígio. Em sede de Recurso Voluntário, também não foram apresentados quaisquer outros documentos hábeis a comprovar seu direito creditório.

De qualquer forma, a mercadoria indicada pela empresa como não sujeita à alíquota zero está classificado no NCM 3808, que teve as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na comercialização no mercado interno reduzidas a zero, por força do artigo 1º, II, da Lei 10.925/2004.

Assim, a glosa deve ser mantida.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos produtos químicos utilizados como insumos e aos materiais de embalagem.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto