



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000313/2010-01
ACÓRDÃO	3302-015.143 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAMIL ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS.

Dispõe a Súmula CARF nº 217 que 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.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Tratando-se de direito creditório é dever do contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. O princípio da verdade material não pode ser invocado para suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (i)conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do laudo técnico juntado somente após a publicação da pauta de julgamento da presente sessão, (ii)rejeitar as preliminares de nulidade e, (iii) no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Sores – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) relativo ao PIS não cumulativo – Mercado Interno, no período de 01/07/2009 a 30/09/2009, objeto de auditoria fiscal instaurada com base no MPF nº 0816500-2014-00098-5.

Conforme consta do Despacho Decisório (fls. 1376/1382), fundamentado na Informação Fiscal de fls. 1344/1373, o direito creditório foi parcialmente reconhecido, tendo sido glosados os seguintes créditos:

- (i) Matérias-primas e insumos;
- (ii) Arroz Nacional: não foram reconhecidos créditos sobre compras de arroz em casca de produtores rurais, considerados sem previsão legal para creditamento presumido. Apenas as aquisições junto a pessoas jurídicas foram parcialmente aceitas;
- (iii) Serviços vinculados ao envase de água, por não gerarem direito a ressarcimento;
- (iv) Combustíveis, já que parte das notas fiscais não evidenciaram sua aquisição efetiva;
- (v) Fretes relativos a transferências internas de mercadorias, por não se tratar de operações de venda;
- (vi) Componentes do ativo imobilizado, por estarem ligado a produção e embalagem do feijão carioca, feijão preto e de conservas vegetais.

A fiscalização também realizou a segregação das receitas tributáveis e sujeitas à alíquota zero, desconsiderando os valores de “descontos incondicionais” e “bonificações de vendas” por ausência de comprovação documental e previsão legal para exclusão da base de cálculo.

Inconformada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 06/10/2014, alegando, em síntese:

- (i) a nulidade do despacho decisório, por inobservância aos princípios do contraditório, ampla defesa e motivação das glosas efetuadas;
- (ii) equívocos nas glosas de materiais de consumo, com base apenas nas notas fiscais analisadas, sem questionamentos ou diligências adicionais;
- (iii) a falta de clareza e motivação na glosa de combustíveis, dificultando o contraditório;
- (iv) o equívoco na glosa de serviços essenciais, sem detalhamento das notas fiscais consideradas ou fundamentos legais;
- (v) o erro na glosa do arroz em casca de produtores rurais com CNPJ, argumentando que esses produtores configuram pessoas jurídicas e suas aquisições devem gerar direito ao crédito;
- (vi) a discordância quanto à glosa de fretes entre estabelecimentos, sob argumento de essencialidade e amparo legal;
- (vii) possibilidade de creditamento dos gastos com componentes do ativo imobilizado;
- (viii) desconsideração indevida de exclusões da base de cálculo como descontos e bonificações, sem demonstração dos critérios utilizados;
- (ix) pedido de diligência/perícia, caso não acolhida a nulidade, para esclarecimento de pontos técnicos.

A 3ª Turma da DRJ/FOR, por meio do Acórdão nº 08-44.220, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, da seguinte forma:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os termos e demonstrativos integrantes das autuações oferecem à contestante todas as informações relevantes para sua defesa, comprovada através da apresentação de manifestação de inconformidade em que demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os

julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

ARROZ NACIONAL EM CASCA ADQUIRIDO DE PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO.

CRÉDITO PRESUMIDO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido estabelecido consoante o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (insumos, produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 05/09/2018, interpôs Recurso Voluntário, no dia 05/10/2018, requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade. Deixa de contestar, porém, as exclusões da base de cálculo como descontos e bonificações. Sustenta, ainda, a violação expressa ao devido processo legal, em razão da negativa à realização de diligência e a nulidade da decisão recorrida, por deixar de examinar as Notas Fiscais de aquisição de arroz em casca, sem a informação de suspensão.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Do conhecimento dos documentos trazidos após o Recurso Voluntário

Como se sabe, nos termos da legislação de regência, a juntada de documentos deve ocorrer por ocasião da impugnação ou da manifestação de inconformidade, constituindo essa a regra geral prevista no processo administrativo tributário. Assim, a invocação dos princípios da verdade material e do formalismo moderado representa, em verdade, uma exceção a essa regra legal, admitindo-se, em caráter extraordinário, a apresentação de documentos em momento posterior.

Essa própria Turma reconhece possibilidade de juntada de documentos até mesmo em sede de Recurso Voluntário, ou ainda em fase subsequente, desde que haja tempo hábil para que o julgador possa realizar a adequada análise dos novos elementos, garantindo a efetividade e a segurança jurídica do julgamento.

Ocorre que, no presente caso, os documentos foram apresentados apenas dois dias úteis antes da sessão de julgamento, não havendo tempo razoável para que todo o processo seja reexaminado sob a ótica das novas provas.

Pelo exposto, impõe-se o não conhecimento da juntada extemporânea, prosseguindo-se o julgamento do Recurso Voluntário com base apenas nos elementos trazidos aos autos em momento oportuno.

2. Preliminares

a. Nulidade do despacho decisório

Alega a Recorrente que o despacho decisório proferido pela autoridade fiscal incorreu em nulidade, por afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ao supostamente glosar créditos sem apresentar fundamentação suficiente. Contudo, como muito bem entendeu a DRJ, ao se analisar a manifestação de inconformidade apresentada, verifica-se que a interessada compreendeu adequadamente os fundamentos do ato administrativo questionado, logrando formular argumentos jurídicos estruturados e embasados na legislação aplicável.

Destaco alguns trechos da decisão de piso que exemplificam a situação:

A título de exemplo, vejamos a glosa que atingiu os créditos apropriados para o arroz nacional adquirido de produtores rurais pessoas jurídicas.

Tendo por base dispositivos da Lei nº 10.925, de 2004, além da Instrução Normativa nº 660, de 2006, consignou a defesa que como os alienantes são pessoas jurídicas, haverá direito ao crédito nas alíquotas cheias das contribuições sociais.

Diferente não foi a situação no caso da glosa de créditos relacionados aos fretes pagos quando das transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, efetivada pela fiscalização pelo fato de não se tratarem de operações de vendas.

Para a litigante, ao ser interpretada de uma forma mais abrangente a legislação relacionada ao frete admite a tomada do crédito mesmo no caso da transferência

da mercadoria de um estabelecimento para outro de uma mesma pessoa jurídica. Afiançou, além disso, que as transferências ocorreram na forma de vendas vinculadas, situação em que a própria "Ajuda" do programa gerador do DACON admite o direito ao creditamento.

Tais manifestações demonstram, de forma inequívoca, que a contribuinte compreendeu os fundamentos da glosa e exerceu de forma efetiva seu direito ao contraditório, tendo apresentado teses jurídicas consistentes e devidamente alinhadas com o objeto da controvérsia. Desse modo, não se verifica a preterição do direito de defesa que pudesse ensejar a nulidade do despacho.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do despacho decisório.

b. Nulidade do acórdão recorrido

Sustenta a Recorrente a nulidade da decisão recorrida pela omissão quanto ao pedido de diligência, o que representaria ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa. A questão, contudo, já se encontra sumulada por este Conselho, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 163 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, tendo o órgão julgador entendido que tal requerimento se mostrava prescindível para a solução dos presentes autos, não há que se falar em nulidade da decisão por ele proferida.

Dessa forma, voto por rejeitar tal preliminar.

3. Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de PIS não-cumulativo, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- a. Créditos relativos a insumos
 - i. gastos com combustíveis e lubrificantes;
 - ii. gastos com material de consumo
 - iii. gastos com serviços
- b. crédito com gastos com armazenagem e frete;
- c. crédito relativo ao arroz alíquota zero e com suspensão;
- d. crédito com componentes do ativo imobilizado.

É o que se passa a analisar.

a. Dos insumos

Antes de analisar especificamente cada uma das glosas é imprescindível contextualizar o conceito jurídico de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecida no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, entendeu que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto. Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, o STJ fixou orientação definitiva acerca do conceito de insumo, estabelecendo que este deve ser interpretado à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio CARF, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Feitas tais considerações, passa-se à análise dos itens específicos.

i. Dos gastos com combustíveis e lubrificantes

Quanto a este item, a fiscalização identificou que os créditos relacionados a combustíveis e lubrificantes declarados pela Recorrente ultrapassavam os valores suportados por documentação fiscal válida, gerando uma diferença que foi glosada. A DRJ, por sua vez, manteve o entendimento adotado pela autoridade fiscal de origem, com base no seguinte argumento:

Quanto ao demonstrativo em que a fiscalizada apurou créditos em valores superiores aos que foram pela fiscalização levantados (Anexo VI) e às notas fiscais que não teriam sido consideradas pela fiscalização (Anexo VII), de modo assemelhado ao que foi considerado no item antecedente, não possuem o valor probante pretendido pela defesa, dado padecerem das mesmas fragilidades antes apontadas:

- as informações prestadas no demonstrativo pela defesa elaborado não estão respaldadas pela apresentação das notas fiscais respectivas, tendo sido apresentada apenas uma pequena amostragem do documentário fiscal a este item pertinente; e
- por não haver como se atestar que os dispêndios com os combustíveis estão relacionados com a produção do arroz nacional, ou se foram utilizados na elaboração de produtos distintos deste, ou, ainda, se foram empregados em atividade administrativa ou comercial.

Convém ainda registrar que nos processos que tratam de restituição, ressarcimento ou de compensação o ônus da prova, quanto ao direito creditório, diz respeito a encargo cujo ônus pertence à pessoa jurídica postulante, o que corresponde a entendimento sedimentado no contencioso administrativo.

De fato, conforme decidido pelo colegiado *a quo*, o ônus da prova quanto à liquidez e certeza do crédito pleiteado cabe ao contribuinte, que deve apresentar documentação idônea, como contratos, notas fiscais e registros contábeis claros, que demonstrem a essencialidade ou relevância dos insumos para o processo produtivo.

A Recorrente, contudo, apenas sustentou genericamente que os combustíveis são utilizados para o abastecimento de empilhadeiras, insumo importante para a sua atividade econômica. No entanto, não logrou comprovar documentalmente a vinculação direta desses dispêndios ao processo produtivo do arroz nacional, nem apresentou elementos suficientes para afastar as dúvidas quanto à efetiva destinação dos insumos.

Ainda que o princípio da verdade material oriente a busca pela realidade dos fatos, ele não elimina a necessidade de comprovação documental minimamente suficiente para embasar o crédito. No presente caso, a Recorrente mesmo após a decisão proferida pela DRJ, não procedeu com a complementação da prova, tampouco explicitou de forma detalhada o nexo causal entre os combustíveis e lubrificantes e a sua atividade produtiva.

Assim, não tendo a Recorrente apresentado documentação hábil a afastar as glosas, deve ser mantida a decisão que rejeitou os créditos correspondentes, preservando a glosa realizada pela fiscalização.

ii. Dos gastos com material de consumo

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização entendeu que os únicos itens que poderiam ser classificados como materiais de consumo ou que sofrem desgaste durante o processo, seriam: polidor/brunidor, peneiras, tela brunidor, rolete para descascador, placa amortecedora, entre outros.

No que tange aos outros itens, entendeu a DRJ que a glosa seria legítima, uma vez que a contribuinte (i) não teria identificado com precisão os materiais de consumo passíveis de creditamento, utilizando termos genéricos; (ii) não teria apresentado todas as notas fiscais que fundamentassem o seu demonstrativo, apenas uma pequena amostra; (iii) não teria sido possível comprovar se os itens listados estavam relacionados exclusivamente à produção do arroz sem casca (cujo crédito é ressarcível) ou a outros produtos como feijão e conservas, cujos créditos não seriam ressarcíveis.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a única forma de comprovação da necessidade e essencialidade dos itens glosados na atividade econômica seria por meio da diligência, negada pela DRJ à Recorrente.

No entanto, como demonstrado, o presente processo versa sobre direito creditório da contribuinte, sendo, portanto, seu o ônus de demonstrar a essencialidade e relevância dos itens utilizados em seu processo produtivo. Caberia à contribuinte a apresentação de laudo técnico detalhado, que comprovasse, item por item, a utilização efetiva dos itens glosados em seu processo produtivo.

Dito de outro modo, esperava-se que a contribuinte apresentasse um mínimo de provas concretas que evidenciassem a essencialidade ou relevância, de modo que, caso a autoridade fiscal entendesse necessário, pudesse determinar a instauração de diligência para complementação da instrução processual.

Importa destacar que tal comprovação poderia ter sido inclusive apresentada em sede de recurso voluntário, sobretudo após o entendimento consolidado pelo STJ, que adotou os critérios da essencialidade e relevância para a caracterização de insumos para fins do direito ao crédito.

Diante de todo o exposto, inexistindo qualquer detalhamento de quais os itens deveriam ser considerados e tampouco qualquer comprovação a respeito do seu enquadramento no conceito de insumos, entendo que deve ser mantida a decisão de piso quanto a este ponto.

iii. Dos gastos com serviços

Quanto a este item, a fiscalização apurou que, na linha 42 do Demonstrativo de Cálculo, a Recorrente incluiu valores relativos a serviços como carga e descarga, classificação de produtos, despesas com exportação e mão de obra de terceiros. Contudo, a autoridade fiscal entendeu que tais despesas não configuram aquisição de bens ou insumos passíveis de crédito para ressarcimento. A verificação foi realizada com base nos CFOPs correspondentes, e, na análise detalhada das notas fiscais de serviços (CFOPs 1124, 1125, 1933, 2124, 2125, 2933), constatou-se

que todas estavam relacionadas ao envasamento de água — operação considerada não geradora de direito a ressarcimento.

A DRJ manteve a glosa dos créditos sobre serviços ao argumento de que itens como água, carga e descarga, classificação de produtos, despesas com exportação e mão de obra de terceiros não foram comprovadamente utilizados de forma direta no processo de beneficiamento do arroz, enquadrando-se como atividades posteriores à produção e, portanto, fora do conceito de insumo previsto nas instruções normativas aplicáveis. Apontou, ainda, que a documentação apresentada estava registrada de forma genérica e incompleta, trazendo apenas amostras reduzidas de notas fiscais, sem comprovar que os serviços foram prestados especificamente no beneficiamento do arroz em casca.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a negativa de direito creditório, fundamentada no argumento de que, para fins de creditamento, os insumos devem manter relação direta e imediata com o produto destinado à venda, não se sustenta.

De fato, conforme já exposto no item anterior, o Superior Tribunal de Justiça declarou a ilegalidade das Instruções Normativas que impunham tal conceito restritivo de insumo, firmando que a aferição deve ocorrer à luz dos critérios da essencialidade e da relevância no contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Como dito, tratando-se de direito creditório o ônus da prova quanto à liquidez e certeza do crédito pleiteado recai sobre o contribuinte, o qual deve demonstrar de forma inequívoca a essencialidade ou relevância dos bens e serviços para o seu processo produtivo.

No caso em exame, porém, a Recorrente limitou-se a afirmar, de forma genérica, que serviços como carga e descarga e mão de obra de terceiros seriam indispensáveis ao beneficiamento e à comercialização do arroz, de modo que deveriam ser reconhecidos como insumos. A Recorrente em momento algum demonstrou a vinculação direta desses dispêndios ao processo produtivo do arroz nacional, tampouco explicitou de forma detalhada o nexo causal entre tais serviços à sua atividade produtiva.

Diante de todo o exposto, voto por manter a glosa quanto a este ponto.

b. Dos gastos com armazenagem e frete de produtos acabados

Quanto a esse ponto, a Recorrente alega que a fiscalização teria desconsiderado equivocadamente os créditos relativos às transferências realizadas entre a matriz e suas filiais. Argumenta que, após a conclusão do produto acabado, é necessário, para o cumprimento do objeto social da empresa — que consiste na venda —, realizar a transferência desse produto para seus Centros de Distribuição, localizados em diversas regiões do país, a fim de alcançar o mercado nacional.

No entanto, recentemente, a questão restou definitivamente superada por este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 217, redigida nos seguintes termos:

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.

Dessa forma, entendo que deve ser mantida a referida glosa.

c. Dos créditos relativos ao arroz alíquota zero e com suspensão

Quanto a este ponto, a fiscalização entendeu que o contribuinte teria calculado uma base de crédito superior àquela respaldada pelas notas fiscais apresentadas, sustentando que não haveria previsão legal para o creditamento das aquisições realizadas junto a pessoas jurídicas produtoras rurais.

Em resposta, a recorrente argumenta que a fiscalização agiu de forma contraditória ao glosar os créditos referentes à compra de arroz em casca de pessoas jurídicas, visto que seu próprio relatório reconheceu o direito ao crédito integral, aplicando as alíquotas normais de PIS (1,65%) e Cofins (7,6%) nessas aquisições.

Entretanto, conforme esclarecido pela DRJ, existem três situações distintas para a tomada de crédito nesse contexto:

- Compras de fornecedores pessoas físicas, que geram direito ao crédito presumido conforme a Lei nº 10.925/2004;
- Compras com suspensão do PIS/Cofins de produtores rurais pessoas jurídicas, também com direito ao crédito presumido;
- Compras de pessoas jurídicas não produtoras rurais, tributadas normalmente, com direito ao crédito básico previsto na legislação específica.

Ocorre que, os julgadores *a quo*, embora tenham reconhecido o equívoco da fiscalização ao negar a possibilidade de creditamento, mesmo na forma presumida, nas aquisições de pessoas jurídicas produtoras rurais, entendeu que, no caso concreto, tal erro não teria impactado negativamente o valor total dos créditos. Isso porque, durante todo o ano de 2009, foram encontrados saldos suficientes de crédito presumido, de modo que os créditos não considerados apenas aumentariam os já computados, sem alterar os valores passíveis de ressarcimento.

Por fim, a recorrente sustenta que a decisão se equivocou ao entender que tais valores não seriam passíveis de ressarcimento, uma vez que estar-se-ia diante de aquisições de pessoas jurídicas ocorridas sem suspensão das contribuições de PIS/Cofins, situação na qual não se aplicaria o crédito presumido.

No entanto, ao contrário do alegado pela recorrente, o crédito básico decorrente de aquisições de pessoas jurídicas só é permitido quando o fornecedor não é produtor rural e a operação não está sujeita à suspensão das contribuições sociais.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este ponto.

d. Do crédito com componentes do ativo imobilizado.

Quanto a este ponto, a Fiscalização glosou as aquisições de equipamentos integrantes do Ativo Imobilizado da Recorrente, utilizados na produção de alimentos processados (feijão carioca, feijão preto e conservas vegetais). Fundamentou a glosa no entendimento de que os créditos vinculados a tais produtos, por não estarem relacionados a vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, não se enquadrariam nas hipóteses legais de ressarcimento previstas na legislação aplicável, devendo, portanto, serem apropriados exclusivamente para desconto do montante devido das próprias contribuições na saída ou comercialização dos referidos produtos.

A Recorrente, por sua vez, embora reconheça a inexistência de direito ao ressarcimento nesses casos, sustenta que os créditos em questão poderiam ser objeto de compensação, com fundamento no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, conforme transcrito a seguir:

Art. 34. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, **passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB**, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

Sem razão à Recorrente.

Na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, a regra geral é que os créditos apurados pelo contribuinte sejam descontados da contribuição devida no próprio período de apuração — trata-se, portanto, de uma utilização escritural dos créditos, que reduz diretamente o valor a pagar. Entretanto, existem circunstâncias específicas previstas em lei que autorizam tratamento diverso, permitindo que esses créditos — denominados créditos escriturais — sejam objeto de ressarcimento em moeda ou de compensação com outros tributos federais.

Este é o caso do art. 16 da lei nº 11.116/2005 que dispõe que o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acumulado ao final de cada trimestre e apurado nos termos das Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e nº 10.865/2004, **quando decorrente da manutenção de créditos originados de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições**, poderá ser objeto tanto de ressarcimento em dinheiro quanto de compensação com outros tributos federais.

Nessa lógica, distinguem-se (i) **desconto do crédito escritural** — que ocorre no regime não cumulativo, quando os créditos são utilizados apenas para descontar a contribuição apurada; (ii) **ressarcimento e compensação excepcionais** — hipóteses previstas em lei, em que créditos vinculados a determinadas operações podem ser convertidos em valores passíveis de ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal; (iii) e **restituição ou compensação com outros tributos decorrente de pagamento a maior** — situação em que o contribuinte recolhe valor superior ao devido e tem o direito de ser restituído, conforme dispõe o art. 165, do CTN.

Feitas tais considerações, verifica-se que, no caso em exame, está-se diante das duas primeiras hipóteses, uma vez que a Recorrente comercializa simultaneamente produtos beneficiados e produtos não beneficiados pela alíquota zero.

Assim, ao contrário do que defende a recorrente, por mais que ela tenha direito ao crédito decorrente das aquisições de equipamentos integrantes do Ativo Imobilizado, utilizados na produção de alimentos processados (feijão carioca, feijão preto e conservas vegetais), este apenas pode ser utilizado no âmbito da sistemática da não cumulatividade estabelecida no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, isto é, descontados da própria contribuição apurada.

A DRJ, por outro lado, embora tenha corretamente citado a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 422/2008 como fundamento para manter a glosa efetuada pela fiscalização neste ponto, incorre em erro ao afirmar que o crédito pleiteado pela Recorrente somente poderia ser utilizado mediante apresentação de Declaração de Compensação, por se tratar de documento distinto do Pedido de Ressarcimento ora analisado.

Tal entendimento não se sustenta, pois, como mencionado, a legislação distingue claramente as hipóteses de utilização dos créditos apurados. Os créditos vinculados a operações tributadas com alíquota positiva estão restritos ao desconto do montante devido das próprias contribuições, conforme previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Essa é a essência da sistemática da não cumulatividade: o contribuinte apura a contribuição devida no período e, do valor apurado, desconta os créditos calculados sobre custos, despesas e encargos autorizados em lei. Trata-se, portanto, de uma compensação escritural, que reduz diretamente o valor a pagar, sem movimentação financeira.

Assim, no presente caso, para fins de verificação do seu direito ao ressarcimento e/ou compensação impõe-se o rateio do crédito de acordo com natureza da operação, tendo a fiscalização procedido corretamente com a glosa relativa as aquisições de equipamentos integrantes do Ativo Imobilizado da Recorrente.

Destaca-se que o colegiado a quo também manteve a glosa sobre outros itens do ativo imobilizado cujas notas fiscais não foram apresentadas. A Recorrente, por sua vez, sustenta ter juntado, em sede de Recurso Voluntário, os documentos remanescentes, a saber:

- Nota fiscal de fl. 1648 – R\$1.537.260,00
- Nota fiscal de fl. 1649 – R\$1.531.950,00
- Nota fiscal de fl. 1650 – R\$ 2.279.448,98
- Nota fiscal de fl. 1651 – R\$ 2.577.220,48
- Nota fiscal de fl. 1652 – R\$ 4.075.815,01

No entanto, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, tais documentos foram glosados justamente por se referirem à aquisição de equipamentos integrantes do ativo imobilizado, destinados à produção de alimentos processados (feijão carioca, feijão preto e conservas vegetais):

N.F. nº 731996, de 26/08/2008, nº 732005, de 26/06/2008, e nº 738258, de 31/07/2008, nos valores de R\$ 2.279.448,98, R\$ 2.577.220,47, e R\$ 4.075.815,01, respectivamente. Todas essas notas fiscais são emitidas pela Tetra Pak Ltda, CNPJ: 61.528.030/0001-60, e referem-se à aquisição de máquinas e equipamentos para carga e descarga de autoclaves, manuseio de produtos envasados em embalagens cartonadas, módulos rack de aço inox para armazenamento de produtos envasados em embalagens Tetra Pack, máquinas para formação e selagem de embalagens cartonadas, etc. De acordo com as informações do diretor, Sr Cláudio Giglio, todas essas máquinas/equipamentos estão ligadas à produção e embalagem de feijão carioca, feijão preto, e conservas vegetais (vide descrição do processo de fabricação), ou seja, produtos que são preparados e comercializados em embalagens tetra pack (que não é o caso do arroz). Esses produtos estão relacionados como Alimentos Processados na planilha excel do contribuinte, e serão todos excluídos dos créditos ressarcíveis/compensáveis, por não se referirem à fabricação de arroz.

Ademais, as notas fiscais constantes às fls. 1648 e 1649 não apresentam correspondência de valor com os itens objeto da glosa.

12ª Tabela – Itens Glosados Ativo Imobilizado

Linha	Bem	descrição	dia/mês	ano	valor original
1951	8003431	OBRA SILOS NOVOS UNIDADE 07	19/10/2007	2007	1.429.639,50
1959	8003431	OBRA SILOS NOVOS UNIDADE 07	25/10/2007	2007	1.424.701,24
2816	8004000	OBRAS PREDIO - ALIMENTOS PROCESSADOS	01/07/08	2008	2.577.220,47
2821	8004000	OBRAS PREDIO - ALIMENTOS PROCESSADOS	04/07/08	2008	2.279.448,98
2897	8004000	ALIMENTOS PROCESSADOS	07/08/08	2008	4.075.815,01
3029	8004000	ALIMENTOS PROCESSADOS	08/09/08	2008	420.881,29
3337	80040060	IMPRESSORA PARA GRAVAÇÃO DE ETIQUETAS	01/11/08	2008	7.054,39
3417	10001	SILOS METALICOS MARCA PAGE	30/11/08	2008	387.774,08
3465	10049	ROSCAS TRANSPORTADORAS HELICOIDAIS, P	30/11/08	2008	1.389.809,75
3466	10050	ELEVADORES DE CAÇAMBAS, PERFAZENDO UM	30/11/08	2008	1.788.736,62

Diante disso, voto também pelo não provimento deste pedido.

4. Dispositivo

Diante todo o exposto, voto por (i)conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do laudo técnico juntado somente após a publicação da pauta de julgamento da presente sessão, (ii)rejeitar as preliminares de nulidade e, (iii) no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara