



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.720311/2011-13
RESOLUÇÃO	3102-000.419 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRANOL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento da contribuição para o Programa de Integração Social – Exportação, que foi deferido em parte pela autoridade jurisdicionante.

No Despacho Decisório que indeferiu o Pedido, a autoridade, após relatar os procedimentos de auditoria do crédito e a legislação aplicável, assim fundamentou sua decisão:

Basicamente, o processo produtivo consiste na aquisição de insumos do tipo soja em grãos, com o fim de industrializar e comercializar óleos vegetais e farelo de soja, destinados à alimentação humana e fins industriais.

O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A análise deu-se pelo confronto dos percentuais de rateio usados pelo contribuinte com os respectivos lançamentos contábeis nos Balancetes Mensais e Razão das receitas do mercado interno e de exportação.

...

Não foram encontradas notas de compras para comercialização em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, hipótese de operações com vedação legal aos créditos.

...

A verificação das efetivas aquisições de insumos se deu por dois métodos: análise dos arquivos magnéticos de notas fiscais e contabilidade, bem como a coleta por amostragem das notas fiscais das maiores compras efetuadas no período.

...

Originalmente o crédito presumido da agroindústria foi instituído pelo art. 25 da Lei nº 10.684/2003 que inseriu os §§ 10 e 11 ao art. 3º da Lei nº 10.637/2002. O crédito era equivalente ao produto entre o montante de aquisições de pessoas físicas e a alíquota de 1,155% (70% da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, alterado posteriormente para 80% pela Lei nº 10.865/2004).

Ressalte-se que a alíquota de 1,15% fixada pela Instrução Normativa SRF nº 209, de 27/09/2002, não chegou a ser aplicada, uma vez que a IN SRF nº 247, de 21/11/2002, revogou a IN SRF nº 209/2002 e dispôs que a alíquota seria de 70% de 1,65%, o que resulta em 1,155%.

Crédito presumido similar foi instituído, para a Cofins, pelo art. 3º, §§ 5º e 6º da Lei nº 10.833/2003, equivalente ao produto entre o montante de

aquisições de pessoas físicas e a alíquota de 6,08% (80% da alíquota da Cofins), cuja vigência se deu até julho de 2004, quando a Lei 10.925/2004 revogou as disposições do art. 3º, §§ 5º e 6º da Lei nº 10.833/2003.

Os créditos presumidos previstos no §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e nos §§ 5º, 6º e 11 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 eram passíveis de ressarcimento em espécie ou utilização na compensação de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Quando esses créditos foram revogados pela Lei nº 10.925/2004, foram criados para substituí-los os créditos presumidos do art. 8º dessa lei, com alíquotas equivalentes a 4,56% para a Cofins e 0,99% para a Contribuição para o PIS/Pasep (60% da alíquota normal) para as aquisições dos produtos de origem animal classificados conforme o inciso II do § 3º e com alíquotas equivalentes a 2,66% para a Cofins e 0,5775% para a Contribuição para o PIS/Pasep (35% da alíquota normal) para as aquisições dos demais produtos.

Os artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 foram alterados pelas Leis nºs 11.051/2004, 11.196/2005 e 11.488/2007.

Os créditos presumidos apurados nos termos dos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, servindo apenas para desconto dos valores devidos das contribuições apuradas (artigos 1º e 2º do ADI SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, e art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660/2006).

...

De acordo com o artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/03, o contribuinte pode descontar créditos de COFINS sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (...).

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com as alterações posteriores, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, determinou como base de cálculo para a apuração de créditos, o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, conforme disposições contidas no art. 3º, caput, e em seus incisos I e II (...).

Com o advento da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), foi admitido também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, caput, e incisos I, II e IX (...).

A referida Lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que em seu art. 8º (...).

Observe-se que os dispositivos transcritos definem insumos, tanto no caso da prestação de serviços, como na fabricação de bens destinados à venda.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer serviços e bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o bem ou produto que está sendo fabricado ou da utilização na prestação de serviços. Em relação aos serviços prestados por pessoa jurídica são considerados insumos, os bens e serviços aplicados ou consumidos na própria prestação de serviços.

...

A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno. Verificamos que o contribuinte informou-as corretamente.

Somamos somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referentes às devoluções de vendas ensejadoras de apuração créditos.

...

Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:

a) que seja uma devolução de venda; b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.

Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica.

Nos quadros sintéticos seguintes, apresentamos o reconhecimento do direito creditório do COFINS incidência não-cumulativa do 1º trimestre de 2006.

[segue demonstrativo]

Nesses termos, a autoridade fiscal reconheceu parte do direito creditório reivindicado e deferiu nos mesmos montantes o Pedido de Ressarcimento.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade na qual inicia por discorrer acerca das diferenças na apuração de créditos de insumos nas

contribuições sociais e no Imposto sobre Produtos Industrializados e no Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Continua:

O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. Prova disso é que combustíveis e lubrificantes são insumos na legislação de PIS/COFINS, mas não na de IPI, porque não se aglutinam ao processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada, nem se consomem no processo de industrialização em decorrência de contato físico ou de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por esse diretamente sofrido.

Para definir o que é insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS, é necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

Em conformidade com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, a Fazenda Nacional defende que apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto são insumos.

Entretanto, os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com efeito, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos. (...).

Cabe ressaltar que, conquanto a legislação de IRPJ admita as despesas de pessoal como custos, a legislação do PIS e da COFINS veda expressamente o

direito a creditar o valor de mão de obra pago a pessoa física, devendo prevalecer nesse ponto, por consistir em norma especial.

Dessarte, devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção. Não obstante a Receita Federal tenha refutado a dedutibilidade de despesas necessárias como critério para efeito de apuração de créditos de PIS e de COFINS, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu decisão em que reconhece a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ. (...).

...

Ante o exposto, REQUER a procedência da presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE para que seja afastada a glosa dos créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumos, utilizando-se o conceito de insumos da legislação do Imposto de Renda, em detrimento da adotada pela legislação do IPI (IN/SRF 247/2002 e 404/2004), nos termos da fundamentação (...).

Posteriormente, a contribuinte recorreu ao Poder Judiciário para requerer a estipulação de prazo para o julgamento administrativo, tendo o Juízo competente acatado a pretensão e determinado prazo de cento e vinte dias para o pronunciamento administrativo a partir da data de ciência da competente intimação.

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, por meio do Acórdão nº 14-63.765, de 16 de janeiro de 2017, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/03/2006

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual acena tão somente com o conceito de insumo aplicado, sem se deter nas especificidades de cada tipo de crédito e na identificação dos insumos. Defende apenas que *“todos os insumos e serviços glosados são essenciais ao processo produtivo da empresa, sem eles não há processo produtivo, fato não negado pela fiscalização, que somente glosou os insumos justificando que não sofriam desgaste direto com o produto”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Em seu Recurso Voluntário, a única insurgência trazida de forma expressa pela Recorrente se refere ao conceito de insumo adotado pela fiscalização e acatado pela DRJ, sem se deter nas especificidades de cada tipo de crédito e na identificação dos insumos em debate.

Defende apenas que *“todos os insumos e serviços glosados são essenciais ao processo produtivo da empresa, sem eles não há processo produtivo, fato não negado pela fiscalização, que somente glosou os insumos justificando que não sofriam desgaste direto com o produto”*.

Considerando que em sua Manifestação de Inconformidade o inconformismo da Recorrente também residiu no conceito de insumo adotado pela fiscalização, o acórdão recorrido, de mesma forma, se restringiu à análise e julgamento desta questão.

Tem-se, portanto, que o cerne do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos, vinculados à receita de exportação, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Neste ponto, importante destacar os seguintes trechos do Despacho Decisório:

“

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

20. De acordo com o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

21. A verificação das efetivas aquisições de insumos se deu por dois métodos: análise dos arquivos magnéticos de notas fiscais e contabilidade, bem como a coleta por amostragem das notas fiscais das maiores compras efetuadas no período.

(...)

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

De acordo com o artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/03, o contribuinte pode descontar créditos de COFINS sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços:

(...)

30. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com as alterações posteriores, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, determinou como base de cálculo para a apuração de créditos, o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, conforme disposições contidas no art. 3º, caput, e em seus incisos I e II, a seguir transcritos:

(...)

31. A citada lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que em seu art. 66, assim estabeleceu:

(...)

32. Com o advento da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), foi admitido também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, caput, e incisos I, II e IX, que assim dispõem:

(...)

33. A referida Lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que em seu art. 8º, assim dispõe:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

34. Observe-se que os dispositivos transcritos definem insumos, tanto no caso da prestação de serviços, como na fabricação de bens destinados à venda.

35. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer serviços e bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o bem ou produto que está sendo fabricado ou da utilização na prestação de serviços. Em relação aos serviços prestados por pessoa jurídica são considerados insumos, os bens e serviços aplicados ou consumidos na própria prestação de serviços.

O acórdão recorrido, amparado nas Instruções Normativas nºs 247, de 2002, e 404, de 2004 e, ainda, nas Solução de Divergência Cosit nº 24, de 30/05/2008 e Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, posicionou-se no sentido de que, para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Ocorre que, como sabido, em 22 de fevereiro de 2018, o STJ concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática de recursos repetitivos, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 e firmando o entendimento de que o *“conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Portanto, o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por força do artigo 99 do Novo Regimento Interno, tem aplicação obrigatória:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, tanto o Despacho Decisório como a 14ª Turma da DRJ/RPO, ao proferir o acórdão recorrido, não tratou do conceito contemporâneo de insumos e, portanto, não considerou qual seria a relevância e a essencialidade dos dispêndios com a atividade econômica da Recorrente, tendo se orientado pelo conceito restritivo de créditos, com base nas Instruções Normativas RFB 247/2002 e 404/2004.

Contudo, observa-se que nem o Despacho Decisório e tampouco a Recorrente trazem com clareza quais os dispêndios não teriam sido considerados como insumos pela fiscalização.

Portanto, considerando que a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, reputo necessária a conversão do julgamento do presente processo em diligência.

Conclusão

Diante de tais circunstâncias, reputo prudente, com fulcro no princípio da verdade material e no artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o retorno dos autos à Unidade de Origem, de modo que:

- a) A Unidade de Origem revise e esclareça os cálculos realizados por ocasião do Despacho Decisório, indicando os eventuais dispêndios que à época não foram considerados como insumos, e, após intimar a Recorrente para apresentar informações, documentos e laudo técnico, em prazo razoável, não inferior a 30 (trinta) dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo, com o intuito de comprovar, de forma conclusiva, a relevância e/ou a essencialidade dos referidos insumos, promova a Unidade de Origem a reanálise dos créditos, à luz do conceito contemporâneo de insumos, observando-se a decisão proferida pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, devendo ser elaborado Relatório detalhado e conclusivo e, se for o caso, a retificação da planilha demonstrativa do cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS.
- b) Após cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada dos resultados da diligência, para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, e, em sequência, deverão os presentes autos retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães