



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720015/2012-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.686 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente FERTILIZANTES HERINGER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVO.

Os pedidos de ressarcimentos de créditos da não cumulatividade de PIS, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, deverão referir-se a um único trimestre-calendário.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESPESAS COM A RUBRICA DESESTIVA/DESPACHANTE ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa de PIS pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desestiva e despachante aduaneiro, decorrentes de importação de mercadorias.

FRETES. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com fretes no transporte de insumos, ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, geram créditos das contribuições.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de armazenagem de componentes para produção de fertilizantes são essenciais e relevantes à atividade do contribuinte, com crédito autorizado no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa do frete sobre compras de insumos. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa dos serviços de desestiva/despachante aduaneiro e armazenagem. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d' Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 3º trimestre de 2008, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno.

A análise do direito creditório do referido PER foi feito no Parecer de nº 74/2012, de 31/05/2012, emitido pela Delegacia de Vitória/ES. Observa-se, também, a existência de Dcomp vinculada(s) ao PER em análise, conforme demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal no tópico “Proposição” do citado Parecer.

Importante consignar, também, que foram reunidos pela DRF de origem, por apensação, 47 pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos no processo de nº 10783.900001/2012-91. Tais processos englobam períodos de apuração decorridos entre 1º trimestre de 2007 ao 4º trimestre de 2009 e envolvem créditos

vinculados às receitas de exportação e vinculados às receitas de vendas não tributadas no mercado interno.

Sobre esta questão, discorre a autoridade fiscal que o parecer de análise do direito creditório é válido para todos os períodos de apuração. Os processos apensados, porém, estão instruídos com o parecer de análise do direito creditório, com o despacho decisório emitido pelo Delegado da DRF de origem e com o recurso interposto pela contribuinte.

Assim, com base na Portaria nº 666, de 2008 (art. 1º, inciso IV), os processos foram desapensados pelo SELOG desta DRJ e terão análise de julgamento individualizada. A desapensação, ademais, é necessária porque três processos não serão julgados, uma vez que em relação a eles não se estabeleceu litígio, já que o crédito deferido foi total. São eles: 10783.900001/2012-91 (PIS/Pasep - exportação do 1º trimestre de 2007, processo que contém a documentação probatória do período fiscalizado), 10783.900003/2012-81 (PIS/Pasep – mercado interno não tributado do 1º trimestre de 2007) e 15586.720005/2012-38 (Cofins – exportação e mercado interno não tributado do 1º trimestre de 2007).

Observa-se ainda que sete processos abrigaram dois PER (exportação e mercado interno não tributado). São eles: 15586.720006/2012-82, 15586.720008/2012-71, 15586.720009/2012-16, 15586.720010/2012-41, 15586.720011/2012-95, 15586.720012/2012-30 e 15586.720014/2012-29.

Os pedidos de ressarcimento, é oportuno destacar, envolvem créditos de natureza diferentes (mercado interno não tributado e exportação) e períodos de apuração distintos. Além disso, há pontos controversos que não dizem respeito a todos os processos.

Enfim, cada qual deve seguir seu próprio caminho, independentemente dos demais.

Desse modo, neste processo será analisado tão somente o PER de nº 09266.04610.101008.1.1.10-0006, de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 3º trimestre de 2008, resultantes da não incidência da contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno. Cabe apenas ressaltar que os documentos comprobatórios, tanto aqueles gerados pela autoridade fiscal *a quo*, quanto aqueles trazidos aos autos pela contribuinte, foram anexados ao processo de nº 10783.900001/2012-91. Entretanto, tal processo teve o crédito totalmente deferido, não tendo sido instaurado litígio sobre ele. Desse modo, por conter as provas materiais relativas a todos os períodos de apuração analisados, o processo de nº 10783.900001/2012-91 será apensado ao de nº 10783.921005/2011-22.

Importante consignar ainda que o PER e as respectivas Dcomp de Cofins não cumulativa decorrentes de receitas de vendas não tributadas no mercado interno do 3º trimestre de 2008 foram anteriormente analisados pela RFB, nos autos do processo administrativo de nº 15586.001201/2010-48. Tal processo, inclusive, já foi julgado pela Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro.

Superada essa questão formal, passa-se à análise de mérito do direito creditório realizada no parecer citado.

O Auditor Fiscal informa que a fiscalização se iniciou com a ciência do termo de início de fiscalização em 17/01/2012. Tal termo especifica como período fiscalizado o transcorrido entre 01/2007 e 12/2009. Comunica que a contribuinte

exerce atividade de industrialização e comercialização de fertilizantes contemplados no capítulo 31 da TIPI, bens cujas receitas de vendas estão sujeitas à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins. O processo produtivo da empresa está descrito às fls. 983/985 do processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22.

Na sequência, no tópico “FUNDAMENTAÇÃO” disserta sobre a legislação de regência da contribuição em análise, explica a sistemática de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins e define o conceito de insumo fornecido pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004. Ao fim, informa que, com base na análise da escrituração do sujeito passivo e planilhas de apuração das contribuições e de outros elementos apresentados pela contribuinte, apurou inconsistências nos valores dos créditos pleiteados. Diz que, conseqüentemente, foram realizados ajustes nos dados do Dacon, adequando o PER ao disciplinado na legislação tributária.

No tópico “I – DOS CRÉDITOS PLEITEADOS”, explica que não foram realizadas glosas nas despesas de energia elétrica, serviços de industrialização, depreciação, fretes em operações de venda e locação de prédios, bem como, nas aquisições de embalagens, enxofre e bens para revenda. Em relação à base de cálculo, não foram realizados ajustes.

No item “I.1 – DESESTIVA/DESPACHANTE”, relata que o serviço ou o bem adquirido, para ser utilizado no cálculo dos créditos a descontar, deve, necessariamente,

ser aplicado ou consumido na fabricação do produto. Aduz que o conceito de insumo não abrange os serviços de qualquer natureza, de modo que os serviços administrativos, de auditoria, aqueles decorrentes de atividades meio não configuram serviços sujeitos à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Informa que foram desconsideradas as despesas de despachante e desestiva, visto que estes serviços não se enquadram na definição de insumo, uma vez que não são destinados à área de comercialização dos produtos e não de sua produção. Explica que os valores foram glosados em sua totalidade, nos montantes indicados nas planilhas de fls. 974/976 do processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22.

No item “I.2 - SERVIÇOS E BENS NÃO ADMITIDOS”, explana que a empresa fiscalizada se apropriou de créditos decorrentes de serviços de pintura, de cópia de chaves, de gráficas, serviços gerais, médicos, de confecção de andaimes, de tratamento de efluentes, dentre outros.

Narra que a interessada se apropriou também de créditos nas aquisições e no transporte de ferramentas, fusíveis, plugs, materiais para almoxarifado, vestuário dos funcionários, materiais de escritório, utensílios de elevadores, cartuchos de impressora, armários, cadeados, celulares, materiais elétricos, radiadores e baterias para carros, graxas, vale transportes de funcionários, dentro outros.

Explica que em outras situações não foi discriminado o serviço ou o produto adquirido.

Todos esses bens e serviços foram glosados por não serem considerados insumos do processo produtivo da empresa. Os ajustes foram compilados na “planilha 2” (fls. 1.133/1.278 do processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22), a qual, conforme explica a autoridade fiscal, “*engloba*

também as despesas de frete incorridas para o transporte desses bens, que, por ausência de previsão legal, não podem ser utilizados para fins de desconto de créditos”.

No item “I.3 - FRETES SOBRE COMPRAS”, explica que a pessoa jurídica poderá descontar relativos aos fretes nas operações de venda (inc. IX, arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003). Afirma que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em relação às despesas de frete nas aquisições de bens utilizados como insumos, mesmo quando suportadas pelo comprador. Diz, entretanto, que, consoante entendimento da RFB, admite-se a apuração de créditos em relação às despesas de frete quando da compra de insumos, que devem integrar seu custo de aquisição. Explica que quando o seguro e o frete para a entrega de bens correrem por conta do comprador, por integrarem os custos de aquisição (art. 289, § 1º do RIR/99), compõem a base de cálculo do crédito da contribuição.

Aduz que a Lei nº 10.865/2004 redefiniu as condições para o direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins, quando alterou a redação dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao incluir a seguinte vedação ao direito do crédito no inc. II, do §2º dos citados artigos: “*não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”. A autoridade fiscal explica que, com base nessa disposição e na Solução de Divergência Cosit nº 05/2008, os contribuintes não mais poderão descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero e utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

O Auditor Fiscal relata que o inciso I do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 reduziu a zero as alíquotas de PIS/Pasep e de Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário e suas matérias-primas.

Informa que a contribuinte apresentou a relação das notas fiscais referente às despesas com transportes de insumos, discriminando os produtos transportados. Diz que, em quase sua totalidade, os insumos adquiridos estão sujeitos à alíquota zero, pois são matérias-primas para a produção de fertilizantes.

Entende que se não há previsão legal para apuração de crédito na aquisição de adubos, fertilizantes e suas matérias-primas e se as despesas de frete incorridas para o seu transporte integram o custo de aquisição, logicamente, não poderia ter sido apurado crédito sobre as despesas de frete.

Informa que na “planilha 3” discriminou todas as despesas de frete que foram glosadas, na qual também foram incluídas as despesas de fretes sem descrição do produto transportado (fls. 1.279/5.002 do processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22).

Explica, por fim, que foi garantido o aproveitamento de créditos no transporte de ureia, quando adquirido para fins veterinários, visto haver tributação sobre esse insumo.

No item “I.4 - ARMAZENAGEM”, explica que, intimada a comprovar as despesas realizadas nesta rubrica, a contribuinte informou que se tratavam de

armazenagem de insumos adquiridos que, por razões de logística e capacidade de armazenagem interna, eram guardados em armazéns externos.

Afirma, todavia, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, extensiva ao PIS/Pasep em função do inciso II do art. 15 da mesma lei, que tal crédito é restrito às despesas efetuadas nas operações de vendas e se o ônus for suportado pelo vendedor.

Entende que as despesas com armazenagem de insumo ou mercadorias adquiridas para industrialização ou revenda não geram direito ao crédito das contribuições. Diz que tal entendimento é corroborado pelas Soluções de Consulta nº 151/2006 (8a RF), nº 25/2009 (8a RF) e nº 403/2007 (Cosit).

Informa que está discriminado na “planilha 4” todas as despesas de armazenagem que foram glosadas (fls. 5.003/5.040 do processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22).

No item “1.5 – ENTRADA BENS P/ REVENDA – UREIA PECUÁRIA E EMBALAGENS”, relata que no processo administrativo de nº 15586.001201/2010-48 foi lavrado o Parecer nº 83/2010 e seu respectivo Despacho Decisório, cuja ciência do contribuinte se deu em 26/11/2010. Explica que neste foi feita a análise do PER de nº 29114.33033.090409.1.1.11-1732, referente a créditos da Cofins não cumulativa (mercado interno) do 3º trimestre de 2008.

Diz que ficou provado que a contribuinte se apropriou indevidamente neste trimestre de créditos relativos às aquisições de ureia pecuária e de embalagens correspondentes a períodos anteriores (janeiro de 2005 a junho de 2008), nos montantes de R\$ 160.094.943,96 e R\$ 17.854.396,54, respectivamente.

Informa que a contribuinte justificou o procedimento adotado, invocando o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, o qual autorizou a compensação e o ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e Cofins vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Afirma, porém, que o Acórdão de nº 1335.523, proferido pela DRJ/RJ2 em 16/06/2011, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo-se integralmente o Despacho Decisório proferido. Narra que o entendimento da DRJ foi no sentido de considerar indevida a inclusão na base de cálculo dos créditos os valores de custos, encargos e aquisições, que ensejariam a apropriação dos créditos correspondentes, mas que dizem respeito, todavia, não ao 3º trimestre de 2008, mas a trimestres anteriores de apuração.

Explica que o procedimento adotado não se restringiu à inclusão em um mesmo PER de créditos originados de períodos anteriores àquele a que se refere, mas cometeu o mesmo erro no Dacon, ao incluir no mês de setembro de 2008 os custos de aquisições de insumos e embalagens originados em meses anteriores (desde janeiro de 2005).

Entende que a contribuinte, assim agindo, não promoveu o necessário e regular confronto dos créditos decorrentes de tais operações de meses anteriores de apuração, utilizando-os na dedução da contribuição devida no próprio mês de apuração, em desrespeito ao regime de competência de apuração da contribuição.

Por tal razão, as mesmas glosas efetuadas na apuração do saldo de créditos da Cofins foram mantidas na apuração do saldo de créditos de PIS.

No tópico “III – RESSARCIMENTO”, explica que os ajustes de créditos realizados, bem como o percentual de rateio utilizado para separar os diferentes tipos de créditos, foram discriminados no “Demonstrativo de Apuração do PIS”, constante às fls. 5.041/5.043, bem como no “Demonstrativo de Apuração da Cofins”, constante às fls. 5.044/5.046 do processo de nº 10783.900001/2012-91, apensado ao processo de nº 10783.921005/2011-22. Informa que os créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno foram consumidos antes dos créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno e antes dos créditos vinculados a receitas de exportação.

No tópico “PROPOSIÇÃO”, a autoridade fiscal propõe o reconhecimento do direito creditório no montante de R\$ 758.522,06, relativamente ao PER de nº 09266.04610.101008.1.1.10-0006 do período de apuração do 3º trimestre de 2008. Tendo sido solicitado o montante de R\$ 4.756.493,13, percebe-se que as glosas totalizaram a quantia de R\$ 3.997.971,07.

A autoridade fiscal propôs, ainda, a homologação das Dcomp vinculadas ao PER até o limite do crédito reconhecido por trimestre-calendário, por tributo e por tipo de crédito.

Com base no Parecer de nº 74/2012, foi emitido Despacho Decisório pelo Delegado da RFB em Vitória/ES, reconhecendo o direito creditório proposto e homologando as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

O referido despacho reconheceu a homologação tácita das seguintes Dcomp: (...).

Cientificada em 13/06/2012, a contribuinte apresentou em 13/07/2012 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

No tópico “I - DOS FATOS”, explica que com a edição do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, passou a ser possível a manutenção dos créditos relativos às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Aduz que, posteriormente, foi editada a Lei nº 11.116/05, cujo artigo 16 autorizou a compensação destes créditos com outros tributos federais ou, ainda, seu ressarcimento. Diz que, por isso, apurou o saldo credor solicitado no PER. Resume, ao fim, as glosas realizadas e diz que os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal não podem prosperar.

No tópico “II - DO DIREITO”, aduz, preliminarmente, que a manifestação de inconformidade apresentada engloba todos os processos apensados.

A seguir, no item “DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO ANTE A AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE UREIA E EMBALAGEM - PERÍODO DE JAN/05 A SET/08”, aduz

que a autoridade fiscal, ao tratar dos créditos extemporâneos de PIS/Pasep e Cofins oriundos da aquisição de ureia e embalagem no período de jan/05 a set/08, se pautou tão somente na análise dos créditos de Cofins, sem, contudo, fundamentar a decisão com relação ao PIS/Pasep.

Explica que não há uma ausência absoluta de motivação das glosas realizadas. Diz, todavia, que há latente insuficiência da motivação, decorrente da precariedade da

análise realizada, que, em última instância, acabou por inviabilizar o entendimento acerca do trabalho fiscal realizado, prejudicando o direito ao contraditório.

Entende ser inquestionável a necessidade de reconhecimento da nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa e do contraditório, haja vista a inexistência de elementos sólidos para definir os motivos específicos das glosas perpetradas em relação aos créditos de PIS oriundos da aquisição de ureia e embalagem.

Argumenta que a indicação específica dos fatos que ensejaram a glosa dos créditos tributários é um dos requisitos de validade das decisões administrativas, conforme se depreende do art. 50, I, da Lei 9.784/99. Diz ainda que são nulos os despachos proferidos com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72. Traz decisão do CARF sobre o assunto. Requer a nulidade do despacho decisório.

A seguir, no item “DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE INDEFERIR O DIREITO AO CRÉDITO DE PIS E DE COFINS APROPRIADO ATÉ MAIO DE 2007”, assevera que a autoridade fazendária glosou os créditos oriundos da aquisição de serviços de desestiva, frete sobre compra, armazenagem e de bens e serviços empregados na da produção, referentes ao período transcorrido entre o 1º trimestre de 2007 e o 4º trimestre de 2009 e, ainda, créditos extemporâneos de PIS/Pasep oriundos da aquisição de ureia e embalagem do período de janeiro de 2005 a setembro de 2008.

Alega, todavia, que já estava decaído o direito de o Fisco glosar os créditos apurados até 05/2007. Diz que o reconhecimento do direito creditório se deu entre 01/2007 e 12/2009, ocasião em que apropriou os créditos em sua escrita fiscal e os declarou em Dacon.

Explana que a contribuição em análise está sujeita ao lançamento por homologação, de modo que lhe compete apurar mensalmente o montante de tributo devido, declará-lo ao Fisco e efetuar o recolhimento. Informa que a homologação pode ocorrer expressa ou tacitamente, a qual se dá pelo transcurso do prazo de 5 (cinco) anos sem a manifestação do fisco, tornando extinto o crédito tributário, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Argumenta que uma vez pago o tributo devido começou a fluir o prazo decadencial de 05 (cinco) anos para o Fisco averiguar se estava correto o procedimento adotado, bem como lançar eventual diferença. Preconiza que, em relação aos créditos apurados entre 01/2005 e 05/2007, o prazo para o Fisco indeferirlos findou-se em 31/05/2012. Informa que a notificação sobre o indeferimento dos créditos ocorreu no dia 13/06/2012, ou seja, quando já decorrido o prazo decadencial para que o Fisco pudesse rever os valores creditados para apuração do tributo. Requer que seja reconhecido como homologado tacitamente os créditos apropriados entre 01/2005 e 05/2007.

No item “DA IMPOSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO INFRALEGAL AO CONCEITO DE INSUMO”, explica que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determinam que a pessoa jurídica poderá fazer algumas deduções da sua base de cálculo, prevendo que podem ser descontados os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens destinados à venda.

Diz que ao regulamentar as leis, a RFB externou, por meio das Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, o seu entendimento do que consiste o termo “insumo” para fins de PIS/Pasep e Cofins, equiparando-o ao conceito estabelecido para o IPI, o que não merece prosperar, uma vez que a lei assim não o fez.

Explica que tais Instruções Normativas não oferecem a melhor interpretação ao art. 3o, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários à obtenção de receita.

Explana que a base de cálculo do IPI é o valor da mercadoria industrializada, de modo que insumo, neste caso, está relacionado apenas aos elementos que entram na composição do valor da mercadoria, tais como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Por sua vez, o PIS/Pasep e a Cofins têm como base de cálculo a receita, que é composta por todos os ingressos que integram o patrimônio da pessoa jurídica, razão pela qual o insumo se relaciona com a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que os contribuintes incorram em despesas e custos.

Em função disso, entende que para as contribuições ao PIS e à Cofins o significado de insumo é muito mais abrangente do que o do IPI, devendo integrar todas as despesas e custos necessários utilizados na produção de bens e serviços que abarão gerando receita, relacionados nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), e que definem, respectivamente, custos e despesas operacionais.

Aduz que o CARF proferiu decisão na qual reconhece a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ, afastando a possibilidade de utilização dos conceitos de insumo trazidos pela legislação do IPI. Assevera que a Justiça Federal está adotando o entendimento do CARF. Anexa decisão da 1ª Turma do TRF da 4ª Região.

Alega que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não conceituam e nem limitam o conceito de insumos, assim como não remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para o alcance de seu conceito, razão pela qual entende que a restrição ao conceito de insumo trazida nas referidas Instruções Normativas são ilegais, ferindo o princípio constitucional da legalidade.

Por fim, ressalta, “*apenas por amor à argumentação*”, que mesmo em caso de atendimento ao disposto nas IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que faz jus aos créditos em discussão, pois consoante se verifica do seu objeto social, é produtora de fertilizantes, sendo imprescindível a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange desde a chegada dos insumos importados, o carregamento, o transporte, a pesagem, a produção dos fertilizantes, a distribuição e a venda destes produtos.

Requer o cancelamento das glosas realizadas relativamente aos dispêndios com insumos.

No item “DO DIREITO AO CRÉDITO DE DESESTIVA”, argumenta que, à época, todos os desembolsos efetuados com operações portuárias eram classificados como desestiva, de modo que dentro desta conta foram contabilizados os custos de armazenagem alfandegada (acondicionamento da matéria-prima em armazéns dentro

do porto até a sua transferência para a fábrica), descarga (ato de retirar a matéria-prima do navio), movimentação (movimentação dos produtos dentro do porto) e a própria desestiva (serviços de organização da matéria-prima dentro do navio para que a mesma possa ser descarregada).

Relata que tais atividades são realizadas por pessoas jurídicas especializadas que atuam apenas para este fim, sem os quais seria impossível a retirada da mercadoria dos porões dos navios e o seu acondicionamento nos caminhões de transporte. Diz que a Lei nº 8.630/93 regulamenta a atividade portuária e determina que todas as movimentações de cargas destinadas ou provenientes de transporte aquaviário devem ser realizadas por pessoas jurídicas pré-qualificadas para operar no porto.

Alega que, assim, pode, com base no artigo 3º, inc. II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003, descontar créditos de PIS/Pasep ou Cofins sobre aquisições de insumos, bens e serviços empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Argumenta que a questão que gera inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais é o real significado de insumo, uma vez que não existe uma definição legal, mas apenas instruções normativas publicadas pela RFB na tentativa de conceituá-lo.

Diz que após diversas decisões conflitantes, a Receita Federal publicou a Solução de Divergência nº 15/2008, a qual define insumo como *“aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado”*. Afirma que tal entendimento lhe possibilita apropriar créditos sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente se consumam ou desgastem em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre insumos que são aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos.

Cita o art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado. Delimita o conceito de insumo com base na NPC nº 02 do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que define custo como todos os gastos incorridos para a aquisição e/ou produção de um bem. Traz, também, o conceito de custo fornecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC nº 1.170/2009). Entende que é este o conteúdo que deve ser dado ao conceito de insumo pela RFB. Conclui que se enquadram no conceito de custo de produção os incorridos, intrínsecos e necessários na aquisição e na prestação de determinado bem até a etapa em que ele estiver em condições de ser comercializado.

Alega, ainda, que a atividade portuária é essencial à sua atividade, o que está cabalmente demonstrado por fotos constantes em documentos anexos. Afirma que tais custos são intrínsecos ao seu processo produtivo, pois, caso algum deles não seja efetuado, a matéria-prima não terá continuidade no processo produtivo.

Entende, pelo exposto, que os serviços mencionados são, efetivamente, utilizados como insumo no processo produtivo da indústria, haja vista que, após a liberação do Ministério da Agricultura ou da Receita Federal, inicia-se todo o serviço de desestiva e descarga do navio, a fim de acomodar as mercadorias dentro do caminhão que as transportará para o processo produtivo da indústria.

Traz aos autos fluxograma para demonstrar o procedimento realizado.

Afirma que os serviços realizados não podem jamais serem tratados como uma mera atividade meio ou uma despesa administrativa, como entendeu a autoridade fazendária, haja vista que são atividades essenciais e que estão intrinsecamente ligadas à produção de fertilizantes.

Requer que se considere os serviços de desestiva, descarregamento, armazenagem alfandegada e movimentação como insumo do processo produtivo e, conseqüentemente, se reconheça os descontos dos créditos efetuados.

Argumenta, com base na citada decisão do CARF, que o conceito de insumo para o PIS/Cofins é o mesmo utilizado na legislação do IRPJ, ou seja, insumos não apenas as matérias-primas, mas todos os custos diretos ou indiretos da cadeia produtiva.

Argumenta que mesmo que não fossem consideradas as despesas com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem como prestação de serviços aplicados na produção, deve-se considerá-las como englobadas no custo de transporte, o qual integra o conceito de frete. Diz que não é por não estar amparada por um documento fiscal, apresentado por uma transportadora, que não pode ter direito ao crédito de PIS/Cofins, pois a caracterização do serviço está relacionado ao transporte que faz parte de seu processo produtivo. Aduz que a RFB reconhece o crédito sobre o frete pago no transporte das matérias-primas até o estabelecimento fabril. Traz soluções de consultas da RFB sobre o assunto.

Requer, por fim, uma vez que a fiscalização não efetuou qualquer questionamento sobre a composição dos lançamentos classificados nas rubricas DESESTIVAS/DESPACHANTES, que seja efetuada diligência para responder qual é o valor dos créditos que deverão ser aceitos nos pedidos de ressarcimento.

No item “SERVIÇOS DE TRANSPORTE - FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS”, relata que o Fisco glosou crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, não obstante a existência dos devidos comprovantes (CTRC e notas fiscais). Argumenta que, de forma equivocada, concluiu a autoridade fiscal que como os insumos adquiridos (exceto a ureia) são tributados à alíquota zero não poderia haver crédito sobre o respectivo frete.

Alega, entretanto, que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao frete, que sofre a tributação normal do PIS/Pasep e da Cofins. Afirma que este é o entendimento adotado pela melhor jurisprudência do CARF e das DRJ. Traz algumas ementas de decisões desses órgãos, assim como as Soluções de Consulta nº 17/2010 e nº 234/2007.

Requer o reconhecimento da totalidade dos créditos oriundos dos fretes sobre compra de insumos.

No item, “DOS CRÉDITOS DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM”, aduz que adquire seus insumos básicos em grandes quantidades e, assim, necessita armazená-los,

o que nem sempre ocorre nas dependências da empresa. Diz que duas das Soluções de Consulta utilizadas pelo Auditor Fiscal para efetuar as glosas lhe é favorável. Afirma que a Solução de Consulta nº 403/2007 esclarece que os créditos das despesas de armazenagem são devidos desde que seu respectivo ônus seja suportado pela tomadora de créditos, que é o caso em análise. Explica que a Solução de Consulta nº 25/2009, a seu turno, elucida que os créditos de armazenagem não são

devidos quando a despesa se refere a produtos que não foram aplicados diretamente na produção, o que não é o caso dos autos. Requer o reconhecimento dos créditos glosados.

No item “DOS SERVIÇOS E BENS NÃO ADMITIDOS”, explica que a fiscalização glosou diversos créditos relacionados a bens e serviços adquiridos, inclusive atinentes às despesas incorridas para o transporte desses bens. Diz, todavia, que tais bens e serviços são utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção, etc, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo. Aduz que o conceito de “insumo” não pode ficar restrito ao conceito legalmente estatuído para o IPI.

Requer a reversão das glosas efetuadas.

No tópico “DA GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE UREIA PECUÁRIA E EMBALAGEM – PERÍODO DE JAN/05 A SET/08”, relata que, conforme exposto em preliminar, a autoridade fiscal glosou créditos de PIS oriundos da aquisição de ureia pecuária e de embalagem, no período de 01/2005 a 09/2008, sem qualquer motivação específica e sem indicação das normas jurídicas eventualmente infringidas, em patente ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Diz que tal indeferimento se deu unicamente sob o argumento de que estavam sendo mantidas em relação ao PIS as glosas realizadas em relação à Cofins no PAF de nº 15586.001201/2010-48. Afirma que, se não for acatada a preliminar de nulidade, os argumentos, a seguir expostos, rebatem a glosa perpetrada.

No item “DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE PIS”, explica que transmitiu PER em virtude da aquisição de ureia pecuária e embalagens aplicadas em seu processo produtivo, referentes ao período de 01/2005 a 09/2008. Diz que tal direito creditório foi glosado sob o possível entendimento de que deveria ter feito o pedido para cada trimestre-calendário, nos termos dos artigos 21 e 22 da IN nº 600/2005. Diz que tal entendimento não merece prosperar pelos seguintes motivos.

No item “DA IMPOSSIBILIDADE DA REVOGAÇÃO DE LEI POR MEIO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA”, expõe que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 não obrigou que os sujeitos passivos fizessem um PER para cada trimestre como condição para utilizar créditos extemporâneos. Afirma que a lei apenas criou o direito ao crédito e que a única obrigação trazida era de que o saldo credor fosse acumulado em cada trimestre. Aduz que se a lei não restringiu o direito do contribuinte, uma mera instrução normativa não tem o condão de fazê-lo, devendo ser observado o princípio da legalidade. Traz à baila o art. 100 do CTN.

Argumenta que não há dúvidas sobre o caráter regulatório das Instruções Normativas, que, como normas secundárias, não podem ir além daquilo que foi determinado em lei. Conclui que não merece prosperar a decisão da autoridade fiscal.

No tópico “DA OBSERVÂNCIA PELA MANIFESTANTE DO PROCEDIMENTO NECESSÁRIO PARA COMPENSAÇÃO”, assevera que o art. 16 da Lei nº 11.116/05 determina que os contribuintes somente podem utilizar seu crédito acumulado de PIS/Cofins para compensá-lo com outros tributos após o encerramento do trimestre. Entende que o legislador não proibiu os contribuintes de fazer um único pedido, reunindo saldos acumulados de trimestres anteriores já encerrados. Diz que a obrigatoriedade trazida é apenas que a apuração do saldo credor seja feita a cada

trimestre. Informa que quando lançou, de forma extemporânea, em seu Dacon do mês 09/2008 todas as suas operações com direito a crédito do período compreendido entre 01/2005 e 09/2008 e, conseqüentemente, entregou PER e Dcomp, já estavam encerrados todos os trimestres cujo crédito se pleiteava.

No tópico “DA COMPOSIÇÃO DO SALDO CREDOR REFERENTE AO 3º TRIMESTRE DE 2008”, diz que o saldo credor deste período é composto pelos créditos apurados dentro do próprio trimestre e pelos créditos extemporâneos reconhecidos naquele trimestre. Diz ter agido de acordo com as normas jurídicas aplicáveis ao caso e ter feito um único PER. Alega que incorporar crédito extemporâneo aos créditos do 3º trimestre de 2008 apenas lhe prejudicou, em virtude do atraso na devolução do saldo credor a que tem direito.

No tópico “DA APLICAÇÃO AO CASO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL” diz, novamente, ser possível a utilização de créditos extemporâneos.

Aduz que a autoridade fiscal não pode deixar de reconhecê-los apenas por entender que o procedimento para sua utilização ter sido feita da forma inadequada. Diz que no processo administrativo tributário deve prevalecer sempre a verdade material. Traz decisões do antigo Conselho de Contribuintes sobre a aplicação do princípio. Postula por sua aplicação, reformando a decisão prolatada.

No tópico “DA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO”, explica que no exíguo prazo de 30 dias para apresentação da Manifestação de Inconformidade não foi possível apresentar toda a documentação que respalda os argumentos expostos. Pede, em homenagem ao princípio da ampla defesa, pela entrega dos documentos, a fim de provar a verdade dos fatos até antes do julgamento.

No tópico “DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL”, requer, com base no artigo 16 do Decreto 70.235/72, a realização de diligência para responder a seguinte questão: *“qual é o valor do crédito de PIS/Cofins oriundos dos lançamentos classificados como “desestiva/despachantes”, frete sobre compras, armazenagem e serviços e bens não admitidos que, de acordo com o conceito de insumo, já consagrado pelo CARF, deverá ser aceito no PER?”*

Protesta pela formulação de quesitos complementares.

Por fim, no tópico “DO PEDIDO”, requer:

- 1) a nulidade do Despacho Decisório em face da insuficiência da motivação das glosas dos créditos extemporâneos de PIS, por ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório;
- 2) a homologação tácita dos créditos apropriados até 05/2007;
- 3) quanto ao mérito, o reconhecimento integral dos créditos;
- 4) a realização de diligência/prova pericial a fim de comprovar o alegado;
- 5) protesta pela posterior juntada de documentos até antes do julgamento;

A 3ª Turma da DRJ/CTA, acórdão nº 06-47.527, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. DESESTIVA. DESPACHANTES.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desestiva e despachantes, decorrentes de importação de mercadorias.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins para o aproveitamento extemporâneo de créditos da não cumulatividade.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Os pedidos de ressarcimentos de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, deverão referir-se a um único período de apuração.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INAPLICABILIDADE.

O princípio da verdade material não autoriza os contribuintes a adotarem qualquer tipo de procedimento, ritos e formas, contrariando frontalmente a legislação de regência.

CRÉDITOS. CUSTOS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem somente geram créditos não cumulativos se estiverem vinculadas às operações de venda.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS BÁSICOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins geram direito ao crédito básico.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa, o que não ocorreu no processo ora discutido.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando os autos já trouxerem os elementos necessários à formação de convicção do julgador.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior e ao final, requer: (i) em preliminar, seja reconhecida a nulidade do despacho decisório proferido em face da insuficiência da motivação da glosa dos créditos extemporâneos de PIS (ureia e embalagem) apropriados no 3º Trimestre de 2008; (ii) homologação tácita dos créditos apurados até maio de 2007, eis que quando da notificação da Recorrente em 13/06/2012, já estava decaído o direito do Fisco de indeferir e glosar o direito creditório em decorrência do transcurso do prazo de 5 anos, nos termos do art. 150, §4º, do CTN; (iii) o provimento do recurso para reversão da integralidade das glosas ou (iv) a realização de diligência ou perícia para comprovação dos fatos. Requer o julgamento em conjunto com o processo nº 10783.900001/2012-91.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

A Recorrente requer o julgamento em conjunto com o processo nº 10783.900001/2012-91. Ocorre que esse processo já foi julgado em 2019, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, antes da distribuição do presente a esta Relatora.

Conforme relatado, trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 3º trimestre de 2008, resultantes da não incidência desta contribuição sobre as receitas de vendas não tributadas no mercado interno.

A Recorrente, segundo o seu objeto social, tem como atividade preponderante a fabricação de adubos e fertilizantes, que estão sujeitos à alíquota zero (Cap. 31 da TIPI), por isso, os requerimentos tiveram como suporte os art. 16, da Lei nº 11.116/2005, art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 21 e 22 da IN nº 600/2005.

A fiscalização operou ajustes quanto aos dispêndios a título de insumo e ao aproveitamento de crédito extemporâneo.

Passe-se a seguir à análise dos argumentos de defesa.

Nulidade do despacho decisório ante a ausência de motivação da glosa de créditos de PIS oriundos da aquisição de ureia e embalagem - período de jan/05 a jun/08

A contribuinte aduz o reconhecimento da nulidade do ato, por cerceamento do direito de defesa e do contraditório, dada a “ausência absoluta de motivação das glosas realizadas”.

Não há razão no argumento.

O parecer de análise do direito creditório é absolutamente claro em expor que todos créditos oriundos de aquisição de ureia e embalagens realizada em períodos anteriores ao mês em referência (set./2008) foram glosados em função da extemporaneidade do pedido.

Dessa forma, o despacho decisório é motivado e indica, precisamente, os fatos e fundamentos jurídicos envolvidos na questão. Não há, pois, qualquer nulidade.

Decadência do direito do fisco de indeferir o direito ao crédito de PIS apropriado até maio de 2007

Não há previsão legal para a ocorrência de “homologação tácita” ou de “decadência” de o Fisco examinar o direito creditório pedido em ressarcimento.

Isso porque o art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, prescreve a homologação tácita para as declarações de compensação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Logo, não há como se estender a disposição à análise do direito creditório solicitado em PER.

Por outro lado, a análise do direito creditório pleiteado em PER não se confunde com a atividade do lançamento, que, nos termos do art. 142 do CTN, é “*o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”. A regra decadencial do art. 150, *caput* e § 4º, do CTN aplica-se expressamente à cobrança de tributo.

Assim, não há previsão legal de prazo para que a autoridade fiscal se pronuncie em pedido de ressarcimento, nem disposição legal que a obrigue a conceder os créditos por decurso de prazo, sem a devida verificação.

Conceito de insumo e atividade da empresa

Uma das controvérsias deste processo é o aproveitamento de créditos, como insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

O conceito de insumo que norteou a auditoria fiscal dos créditos solicitados pela empresa foi o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas Instruções Normativas da Receita Federal nº 247/2002 e 404/2004, 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 incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018). Esse é o limite interpretativo para a análise neste processo.

Em razão disso, deve haver a análise específica da natureza da atividade de fabricação de adubos e fertilizantes para se aferir o que é insumo no regime da não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS.

É o que se fará a seguir.

Direito ao crédito de desestiva e despachante aduaneiro

Foram glosados os dispêndios com serviços de operações portuárias, desembarço aduaneiro, arqueação, carga e descarga e serviços de despachante aduaneiro.

A Recorrente aduz que os desembolsos classificados na rubrica “desestiva” (armazenagem alfandegada, carga e descarga, movimentação, despachante e a própria desestiva) são essenciais ao seu processo produtivo.

Os serviços vinculados diretamente aos insumos importados são essenciais para garantir a continuidade da atividade de fabricação dos produtos, passando pelo correto manuseio, atendimento a legislação do setor e nacionalização até que estes cheguem ao estabelecimento industrial.

Por isso, a glosa deve ser revertida, pois se tratam de custos de aquisição dos insumos destinados ao processo produtivo, com direito a creditamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Frete na aquisição de insumos

A autoridade fiscal glosou o crédito de despesas com fretes na aquisição de insumos, uma vez que estes, por serem matérias-primas para a produção de fertilizantes, estão sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente, com razão, sustenta que a alíquota zero aplicada às aquisições de matérias-primas não se estende ao custo de frete, pois este sofre a tributação normal de PIS/Pasep e de COFINS.

O crédito é permitido com suporte no art. 3º, II, das Leis de regência, porquanto se trata de custo na aquisição de insumos destinados à produção dos bens, foram tributados pelas contribuições e foram pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A glosa deve ser revertida.

Créditos das despesas de armazenagem

Houve a glosa em virtude dos dispêndios com armazenagem estarem relacionados às compras de insumos e não às vendas, como impõe o inciso IX do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente sustenta que o dispêndio está relacionado a armazenagem específica dos componentes dos fertilizantes. Assim, adquire seus insumos básicos em grandes quantidades, não sendo possível armazená-los, sempre, nas dependências da empresa: “evidentemente que ao adquirir seus insumos básicos em grandes quantidades a Defendente precisa armazená-los e nem sempre há espaço suficiente nas dependências da própria empresa, sendo necessária a contratação de empresas terceirizadas”.

Entendo que as despesas com serviços de armazenagem de componentes para produção de fertilizantes são essenciais e relevantes à atividade da contribuinte, com crédito autorizado no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Logo, as glosas devem ser revertidas.

Serviços e bens não admitidos

Sustenta a empresa que:

(...) não há como prevalecer a glosa relativa aos bens e serviços utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção, etc, utilizados no processo industrial, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual merecem ser admitidos como verdadeiros “insumos”.

Ora, repise-se, neste caso existe uma relação de implicação existencial na medida em que o produto (fertilizante) só existe nas exatas características que lhe são próprias ou desejadas pela Recorrente e seus clientes em razão da existência dos bens utilizados.

Entretanto, não houve a efetiva associação das glosas, com a produção dos bens. Dito de outra forma, falta a especificação da função e aplicação de cada uma das despesas com o

processo produtivo. Isso porque o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do CPC/2015, art. 373.

Dessa forma, as glosas devem ser mantidas.

Glosa de créditos extemporâneos de PIS oriundos da aquisição de ureia e embalagem – período de jan/05 a jun/08

Diante da repetição dos exatos termos das alegações da Recorrente, adoto parte das razões da decisão recorrida, por com elas concordar integralmente, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, como postas a seguir, com os devidos ajustes de redação:

Sustenta a contribuinte que a autoridade fiscal glosou créditos de PIS “oriundos da aquisição de ureia pecuária e embalagem, no período de janeiro de 2005 a setembro de 2008, sem qualquer motivação específica”. Diz ser impossível saber exatamente as razões da glosa, razão pela qual pleiteia a nulidade do processo. Contudo, diz que, não sendo acatada tal preliminar, rebate a glosa perpetrada nos tópicos analisados a seguir.

Da impossibilidade da revogação de lei por meio de instrução normativa

Da observância pela manifestante do procedimento necessário para compensação

Da composição do saldo credor referente ao 3º trimestre de 2008

Nestes tópicos, alega que o entendimento da autoridade fiscal é equivocado, pois o art. 16 da Lei nº 11.116 não determina que seja feito um pedido de ressarcimento específico para cada trimestre, mas apenas que o crédito seja apurado de forma trimestral. Diz que a legislação infraconstitucional não pode contrariar norma legal e que observou o procedimento necessário para a postulação de seu direito creditório.

Cabe, todavia, observar que o §3º do art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, *in verbis*:

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento § 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Tal disposição é clara ao determinar que cada PER deve se referir a um único trimestre. A apuração do saldo credor é passível de compensação em relação às

operações de aquisição, custos, encargos e despesas que, efetivamente, estão vinculadas ao trimestre de referência.

Assim sendo, deveria a contribuinte, caso pretendesse a utilização desses outros créditos, valer-se de pedidos de ressarcimentos específicos para o saldo de créditos de cada trimestre do ano civil, o que não se observou no presente caso, além de, obrigatoriamente, formalizá-los somente a partir de 18/05/2005 (cf. art. 16, parágrafo único, da Lei nº 11.116/2005).

Por outro lado, a alegação de que o artigo 16 da Lei nº 11.116/05 não obrigou a existência de um único PER para cada trimestre-calendário como condição para utilizar créditos extemporâneos também não pode prosperar. Afinal, o próprio artigo 16 determina que se observe a “legislação específica aplicável à matéria” para que os sujeitos passivos possam utilizar seus créditos em PER ou Dcomp.

Saliente-se, ainda, que não há nenhuma previsão legal, para o PIS e a Cofins não cumulativos, que autorize o creditamento extemporâneo de créditos. Cabe, ainda, observar que §1º dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, determinam o seguinte:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Como se vê, o cálculo do crédito deve ocorrer no mês em que ocorreu o seu fato gerador.

Por outro lado, o §2º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e §2º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, determina que a “pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria”.

O referido §1º diz respeito à dedução do valor da contribuição a recolher decorrente das demais operações no mercado interno (inc. I) e à compensação, observada a legislação específica aplicável à matéria (inc. II).

Assim, finalizado o trimestre sem a utilização do crédito por dedução ou compensação, poderá a contribuinte solicitar seu ressarcimento, observando a legislação aplicável à matéria, que determina um único PER por trimestre. O verbo “poderá” demonstra que esse direito é uma faculdade da contribuinte. Aliás, a contribuinte tem cinco anos para exercitar tal direito, nos termos do art. 168 do CTN. Contudo, em nenhum momento a legislação aplicável à matéria autoriza que a contribuinte informe, por exemplo, que no crédito de dezembro de 2008 estão contidos gastos realizados em fevereiro de 2007.

Enfim, deve-se observância ao §3º do art. 22 da Instrução Normativa nº 600/2005, de modo que cada PER deve-se referir a um único trimestre. Não há,

portanto, autorização para apuração de créditos em período diverso do que foi gerado (créditos extemporâneos), tampouco há revogação de lei por instrução normativa, pois é a própria lei que manda os contribuintes observarem a legislação específica aplicável à matéria.

Diligência

Há de se indeferir o pedido de diligência, na forma do art. 18, do Decreto nº 70.235/72, pois prescindível, na medida em que não há questão a ser esclarecida, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para análise do mérito da defesa do contribuinte.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa do frete sobre compras de insumos e para reverter a glosa dos serviços de desestiva/despachante aduaneiro e armazenagem.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora