



<b>Processo nº</b>	10120.724745/2019-73
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-010.515 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de maio de 2023
<b>Recorrente</b>	CJ SELECTA S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**CRÉDITO PRESUMIDO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL NÃO PREVISTA NA LEI INSTITUIDORA DO BENEFÍCIO. GLOSA.**

Restando demonstrado que a classificação fiscal correta do produto não se insere dentre as previstas em lei para apuração do crédito presumido, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.

**MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.**

Os índices de rateio proporcional entre receitas de exportação e do mercado interno aplicam-se apenas aos custos, despesas e encargos que sejam comuns.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM CORRETORES. IMPOSSIBILIDADE.**

A permissão de crédito é sobre a aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios dessa aquisição, dentre eles os dispêndios com corretores, não geram direito a crédito.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO PAGO EM AQUISIÇÕES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos com fretes, tributados e pagos pelo adquirente, na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido, observados os demais requisitos da lei, geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. FRETE. DESPESAS PORTUÁRIAS. POSSIBILIDADE.**

As despesas portuárias, em exportação de produtos para o exterior, constituem dispêndios em operações de venda relacionados a serviços de armazenagem e frete e, portanto, geradores de créditos das contribuições não cumulativas.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DECISÃO PROLATADA POR AUTORIDADE COMPETENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.**

Tendo o acórdão recorrido sido prolatado por autoridade competente e com observância do direito de defesa, afasta-se a preliminar de nulidade arguida pelo Recorrente.

**INOVAÇÃO RECORSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade, por configurar inovação dos argumentos de defesa (preclusão), uma vez que o limite da matéria em julgamento é delimitado pelo alegado em primeira instância.

**INOBSERVÂNCIA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DE NORMAS JURÍDICAS VÁLIDAS E VIGENTES.**

É vedado à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas jurídicas tributárias, válidas e vigentes, sob o argumento de ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica (Súmula CARF nº 2).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

Tratando-se de despacho decisório decorrente de pedido de resarcimento cumulado com declaração de compensação, formulados pelo próprio sujeito passivo, bem como de auditoria fiscal específica sobre a classificação fiscal do produto, em relação à qual não se demonstrou a existência de práticas precedentes de caráter vinculante, afasta-se a alegação de modificação de critério jurídico a violar o princípio da segurança jurídica.

**PRÁTICAS REITERADAS DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INOCORRÊNCIA.**

Eventuais posicionamentos adotados por uma autoridade fiscal em procedimentos de fiscalização anteriores, cuja abrangência não se encontra demonstrada nos autos, não configura prática reiterada a determinar sua observância obrigatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa (preclusão), e, na parte conhecida, nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade arguida, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade (Relator) e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que a acolhiam para determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para se proferir nova decisão; (II) pelo voto de qualidade, negar provimento à matéria do recurso referente à glossa dos créditos presumidos apurados com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, relativos à aquisição de proteína concentrada de soja, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade (Relator), Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de

Oliveira Lima e Tatiana Josefovicz Belisário, que davam provimento a esse item, para reverter a referida glosa, tendo o conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho acompanhado o voto vencedor pelas conclusões; (**III**) por unanimidade de votos, negar provimento às seguintes matérias do recurso: (i) reclassificação dos custos de revenda de energia elétrica e (ii) glosa de créditos decorrentes de serviços de assessoria na comercialização de energia; e (**IV**) por maioria de votos, dar parcial provimento às seguintes matérias do recurso: (i) direito a crédito decorrente de fretes pagos pelo Recorrente no transporte de soja em grãos adquirida de pessoas físicas e de pessoas jurídicas cujas vendas de soja (posição 12.01) ocorreram com suspensão da incidência das contribuições, observados os demais requisitos da lei, e (ii) direito a crédito decorrente das despesas portuárias, vencidos, nesses subitens “i” e “ii”, os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento. Durante a tomada de votos de mérito, na presente sessão, o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima propôs a realização de diligência para que a Fiscalização apreciasse o Parecer Técnico nº 21501-301 do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros. Designado para redigir o voto vencedor, relativamente à preliminar de nulidade e à matéria constante do item “II” supra, o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente). O conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho manifestou interesse em apresentar declaração de voto em relação à matéria constante do item “II” supra.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente, Redator *ad hoc* e Redator do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Márcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). O conselheiro suplente Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues votou apenas em relação à proposta de diligência formulada, na presente sessão, pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, uma vez que, quanto às matérias arguidas no Recurso Voluntário (preliminar e mérito), o conselheiro Relator, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, já havia votado na reunião de março de 2023.

## Relatório

Tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o relatório por ele elaborado.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de processo formalizado para a análise do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de crédito de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), com incidência não cumulativa, relativo ao período de apuração do 1º Trimestre de 2015, transmitido pela pessoa jurídica acima identificada.

Também aqui são tratadas as Declarações de Compensação (DCOMP), igualmente transmitidas de forma eletrônica, que se utilizaram do crédito ora mencionado para compensação de débitos tributários do contribuinte junto à Receita Federal do Brasil (RFB).

Em razão do disposto na Portaria MF nº 348, de 16 de junho de 2010, foi efetuado o pagamento antecipado de parte do crédito solicitado, relativo à receita de exportação (código 301), no montante de R\$ 182.147,80 (v. “Despacho Decisório Seort nº 824/2018- DRF/GOI” às fls. 32/35 e Ordem Bancária às fls. 36). As informações atinentes à antecipação estão no processo 10120.731068/2018-69, apensado a este.

Conforme despacho às fls. 42/43, o valor remanescente de R\$ 991.090,77, correspondente à diferença entre o valor pedido e o antecipado (R\$ 1.173.238,57 – R\$ 182.147,80), foi cadastrado neste processo.

Em 13/02/2020, foi proferido o Despacho Decisório nº 252/2020 – DRF GOIÂNIA/GO, do qual se transcreve o seguinte trecho:

16. Cuida-se, neste processo, dos seguintes créditos da não cumulatividade do PIS:

a) crédito de alíquota básica decorrente de custos, despesas e encargos vinculados às Receitas de Exportação de que trata o art. 5º da Lei 10.637/2002 (cód. 301);

b) crédito de alíquota básica decorrente de custos, despesas e encargos vinculados às Receitas Não Tributadas no Mercado Interno (suspenção, isenção, alíquota zero ou não incidência) de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 (cód. 201);

c) crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda tributada (cód. 107) e não tributada (cód. 207) no mercado interno, ou da exportação (cód. 307), dos produtos elencados no caput do art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

17. *Conforme estabelecido nos dispositivos legais retrocitados, o crédito que não puder ser utilizado na dedução de valores da contribuição a recolher até o final de cada trimestre poderá ser objeto de pedido de ressarcimento em espécie ou compensação, observada a legislação específica aplicada à matéria.*

18. A Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, vigente à época da transmissão do PER original e das DCOMP, possui previsão de ressarcimento para os créditos em comento no art. 27, I e II, e art. 28, VIII, bem como de utilização em compensação no art. 49, I e II e art. 50, VIII. Posteriormente, e até a data de hoje, as normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, passaram a ser disciplinadas pela IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que traz a previsão de ressarcimento e de compensação dos créditos ora tratados no art. 45, I e II, e art. 48, VII.

19. As análises fáticas e de direito do crédito pleiteado foram realizadas por meio do procedimento fiscal descrito no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da COFINS (fls. 47/93).

20. No referido relatório e planilhas que o acompanham, foram demonstradas as glosas efetuadas, os créditos apurados, a utilização de ofício e o saldo passível de ressarcimento. O cálculo do ressarcimento encontra-se detalhado por período e tipo de crédito na planilha “PER - Valores Ressarcíveis (Fiscalização)”, enquanto o valor consolidado por PER encontra-se na planilha “PER - Resultado da Análise”, ambas constantes do arquivo não paginável “Utilização do Crédito Apurado e Saldo Remanescente Fiscalização” (fls. 46).

21. Abaixo, seguem os valores (R\$) apurados pela Fiscalização e o saldo remanescente após o desconto do pagamento antecipado:

**Tabela 03 – Saldo do Crédito Reconhecido**

PER	Valor Solicitado	Valor Glosado	Valor Reconhecido	Valor Antecipado	Saldo Remanescente
	(A)	(B)	(C) = (A) - (B)	(D)	(E) = (C) - (D)
04602.22062.200718.1.5.18-8428	1.173.238,57	658.283,03	514.955,54	182.147,80	<b>332.807,74</b>

22. Registre-se que o saldo remanescente de crédito acima apurado é insuficiente para acobertar as compensações efetuadas (Tabela 02).

#### **Conclusão**

23. Diante de todo o exposto, conclui-se pelo(a): a) deferimento parcial do pedido de ressarcimento; b) homologação parcial das compensações até o limite do saldo remanescente (valor reconhecido pela fiscalização menos valor antecipado); c) não homologação das compensações que se utilizaram de crédito acima do saldo remanescente; d) cobrança dos débitos decorrentes das compensações não homologadas.

#### **Decisão**

No uso das atribuições previstas no artigo art. 2º da Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro de 2016 (publicada no DOU de 30/09/2016, seção 1, página 59), DECIDIMOS:

**I – DEFERIR EM PARTE** o pedido de ressarcimento efetuado e RECONHECER, em favor da pessoa jurídica CJ SELECTA S.A., CNPJ 00.969.790/0001-18, o crédito de PIS Não Cumulativo referente ao 1º Trimestre de 2015, no montante de R\$ 514.955,54 (Tabela 03, coluna “C”);

**II – HOMOLOGAR PARCIALMENTE** a compensação do débito informado na Declaração de Compensação (DCOMP) discriminada na Tabela 02 deste Despacho e objeto do processo de cobrança eletrônico de nº 10120.726037/2019-77, até o montante de R\$ 332.807,74 (trezentos e trinta e dois mil, oitocentos e sete reais e setenta e quatro centavos), correspondente à diferença entre o crédito reconhecido no Item I e o valor já resarcido mediante pagamento antecipado (Tabela 03, coluna “E”);

**III – NÃO HOMOLOGAR**, em razão da insuficiência de crédito, as compensações que excederam o limite do saldo remanescente de que trata o Item II.

Do Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da COFINS que amparou o despacho decisório cabe transcrever o seguinte trecho:

32. Partindo-se dos dados das planilhas mencionadas no parágrafo 28 deste relatório (crédito apurado pelo contribuinte), foram efetuados os registros das glosas e ajustes encontrados nesta auditoria, de modo a se apurar o crédito final reconhecido nesta fiscalização (v. planilhas “EFD\_Contrib\_BC\_Corrigida\_e\_Crédito\_Apurado\_Fiscalização”, “Rateio\_do\_Crédito\_Apurado\_Fiscalização”, e “Utilização\_do\_Crédito\_Apurado\_e\_Saldo\_Remanescente\_Fiscalização”, todas elas às fls. 787).

33. Assim, após detalhado procedimento de fiscalização, encontramos as divergências e inconsistências a seguir relatadas em relação às informações prestadas pelo contribuinte em suas escriturações fiscais digitais, nos pedidos de ressarcimento (PER/Processos) e nos demais demonstrativos apresentados para justificar seu crédito, as quais são fundamentadas à luz da legislação aplicada a cada caso.

34. As situações descritas na sequência representam, portanto, Glosas (redução do valor do crédito apropriado) e/ou Ajustes (reclassificação de rateio/CST, NCM, etc.) do Crédito apurado pelo contribuinte.

35. Para cada glosa ou ajuste efetuados pela fiscalização, são indicadas as planilhas eletrônicas com detalhes das notas fiscais que compõem a base de cálculo do crédito não acatado, bem como as respectivas tabelas com a consolidação das glosas que são reproduzidas neste relatório. Todos os valores expressos nas tabelas e planilhas encontram-se em reais (R\$).

#### **II – Dos Ajustes e das Glosas do Crédito Alíquota Básica**

36. A planilha “BC Crédito Básico Notas Fiscais (EFD)” (fls. 785) detalha a composição do crédito básico lastreado em notas fiscais/ conhecimentos de transporte informado nos Registros A100, C100, C500 e D100 das EFD Contribuições, e contemplam as seguintes naturezas de base de cálculo: a) “Aluguéis de máquinas e equipamentos”; b) “Aquisição de bens para revenda”; c) “Aquisição de bens utilizados como insumo”; d) “Aquisição de serviços utilizados como insumo”; e) “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”; f) “Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa”; g) “Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor”; e h) “Outras Operações com Direito a Crédito”. Referida planilha, com a planilha “BC Crédito de Máquinas e Equipamentos (EFD)” (fls. 785), que traz a apuração do crédito de “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado” informado no Registro F120, demonstram toda a base de cálculo do crédito básico apurado pelo contribuinte para o período em análise.

37. Antes de adentrarmos as glosas, porém, faz-se necessário observar que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), de acordo com o estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, em que se afastou por ilegalidade a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs 247/2002 e 404/2004, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

38. Assim, toda a análise feita neste relatório está pautada pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões desse julgado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e que pode ser consultado pelo contribuinte no sítio da RFB na internet em legislação.

## **II.1 – Reclassificação dos Custos de Revenda de Energia**

39. Em consulta aos dados extraídos das EFD-Contribuições (v. planilha eletrônica “BC Crédito Básico Notas Fiscais (EFD)”, verifica-se que o crédito informado na rubrica “Aquisição de bens para revenda”, no valor de R\$ 10.729.912,80 (BC PIS/Cofins), refere-se exclusivamente à aquisição de energia elétrica para revenda.

40. Parte das aquisições foi confirmada por meio de consulta às Notas Fiscais Eletrônicas – NFe (v. planilha “NF Entrada Energia Revenda e Consumo (EFD X NFe)” às fls. 786), sendo outra parte acatada com base nas notas fiscais apresentadas em resposta ao TIPF.

41. O contribuinte, em sua escrituração, classificou as entradas da energia para revenda no CST 56 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação).

42. Ocorre que as vendas de energia elétrica, conforme informação do próprio contribuinte em suas notas fiscais de saída (v. planilha “NFe Revenda Energia” às fls. 786), são todas tributadas no mercado interno (CST 1, correspondente a Operação Tributável com Alíquota Básica).

43. Na verdade, todos os custos de mercadorias tributadas para comercialização no mercado interno estão forçosamente vinculadas a receitas tributadas no mercado interno. Isto porque, em se tratando de revenda, a mesma mercadoria que entra tributada (com direito à manutenção do crédito) sai tributada do estabelecimento comercial.

44. Sendo assim, as aquisições vinculadas exclusivamente ao mercado interno tributado não podem integrar o cálculo do rateio proporcional, uma vez que não contribuem para a composição das receitas auferidas no mercado interno não tributado ou de exportação.

45. Essa distinção é importante porque os créditos apurados no mercado interno tributado somente podem ser aproveitados no desconto na contribuição devida, diferentemente do saldo de créditos do mercado interno não tributado (créditos vinculados a vendas com suspensão, alíquota zero, isenção e não incidência) e de exportação (créditos vinculados a receitas de exportação), os quais podem ser utilizados tanto para desconto como para resarcimento/compensação.

46. Deve-se ressaltar que o método do rateio proporcional para apuração dos créditos da não cumulatividade somente pode ser utilizado se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas.

47. No caso, o custo relativo aos “Bens para Revenda” é inteiramente vinculado a receitas tributadas, não se aplicando, portanto, o rateio.

48. Oportuno observar que o contribuinte, por sua vez, usa esse critério ao não efetuar o rateio das despesas portuárias (rubricas “Aquisição de serviços utilizados como insumo” e “Outras Operações com Direito a Crédito”), classificando-as no CST 52 (Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação).

49. Dito isso, todo o crédito referente às aquisições de bens para revenda, informado pelo contribuinte no CST 56, foi reclassificado para o CST 50 (Crédito vinculado às saídas tributadas no mercado interno).

50. A reclassificação está disponível para consulta na planilha eletrônica (arquivo não paginável) “Reclassificação CST de Aquisição de Bens para Revenda” (fl. 786), bem como consta na planilha “EFD\_Contrib\_BC\_Corrigida\_e\_Crédito\_Apurado\_Fiscalização” (fls. 787).

## **II.2 – Serviços de Assessoria na Comercialização de Energia**

51. As notas fiscais emitidas pela empresa CMU Energia Ltda, CNPJ 05.827.554/0001-80, no valor total de R\$ 661.331,14 (BC PIS/Cofins), informadas nas rubricas de crédito “Aquisição de bens para revenda”, “Aquisição de serviços utilizados como insumo” e “Outras Operações com Direito a Crédito”, todas no CST 56, devem ser glosadas, pois conforme constatado nas notas fiscais fornecidas (fls. 148/261/266/267/378/379/380/388/390/391), referem-se a prestação de serviços de assessoria na área de comercialização de energia. Tal aquisição não se trata de bens para revenda nem de serviços utilizados como insumos, já que não se enquadra nos critérios de essencialidade ou de relevância estabelecidos no julgamento pela Primeira Seção do Tribunal Superior de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, e cujas repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do conceito de insumo foram tratadas no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

52. Os itens glosados estão disponíveis para consulta na planilha eletrônica (arquivo não paginável) intitulada “Glosa de Serviços de Assessoria na Comercialização de Energia” (fls. 786), abaixo consolidada.

**Tabela 04 – Glosa de Serviços de Assessoria na Comercialização de Energia**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
01/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	1	Aquisição de bens para revenda	1,65	7,6	44.410,65
02/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	1	Aquisição de bens para revenda	1,65	7,6	32.000,10
03/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	1	Aquisição de bens para revenda	1,65	7,6	48.857,88
04/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	51.736,25
05/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	1	Aquisição de bens para revenda	1,65	7,6	64.398,65
06/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	66.211,94
07/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	64.028,78
08/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	66.335,06
09/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	65.203,41
10/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	63.881,95

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
12/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	94.266,47
<b>TOTAL</b>							<b>661.331,14</b>

### **II.3 – Itens de Uso ou Consumo Não Relacionados com a Produção**

53. Verifica-se que o contribuinte apropriou-se de créditos sobre aquisições de bens de uso ou consumo (Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP = 1407, 1556 e 2556) tais como: material de papelaria (canetas, livros de atas, envelopes, etc.), vestimentas (calças, camisas, blazer, etc.), alimentos (açúcar, adoçante, refrigerante, etc), copa e cozinha (saco de lixo, copo descartável, vassoura, etc.), referentes a despesas da área administrativa.

54. Os insumos passíveis de gerar crédito, entretanto, devem se circunscrever ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

55. Dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora, conforme observado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abrange itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

56. Isto posto, foram glosados os itens discriminados na planilha “Glosa de Itens de Uso ou Consumo Não Relacionados com a Produção” (fls. 786), abaixo consolidada.

**Tabela 05 – Glosa de Itens de Uso ou Consumo Não Relacionados com a Produção**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
01/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.808,00
02/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.328,60
04/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	803,78
05/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	361,26
08/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	81,75
09/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	5.030,00
10/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	15.738,48
11/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	14.850,69
12/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	18.370,39
01/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	46.204,92
02/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	47.851,45
03/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	33.180,52
04/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	93.010,07
05/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	117.093,17
06/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	4.801,44
07/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	10.044,33
08/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	13.150,90
09/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	8.861,74

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
10/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	14.057,98
11/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.399,11
12/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	12.587,91
01/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.191,31
02/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.819,38
03/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	6.377,98
04/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	5.075,91
05/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	9.887,11
06/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	11.834,94
07/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	8.417,44
08/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	9.027,19
09/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	10.189,46
10/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	891,20
11/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	10.871,42
12/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	9.387,57
<b>TOTAL</b>							<b>563.587,40</b>

#### **II.4 – Insumos Tributados à Alíquota Zero**

57. Foi constatado que dentre os insumos utilizados para industrialização ou produção rural (CFOP 2101), informados no CST 56, encontram-se produtos sujeitos à alíquota zero em sua comercialização.

58. Conforme notas fiscais emitidas pelos fornecedores, cujos dados podem ser consultados na planilha “Glosa de Bens Insumos - Entradas Tributadas à Alíquota Zero” (v. aba “EFD Contrib. X NF-e”), anexa à citada intimação, os produtos Salmex e Óleo Mineral OPPA saíram dos estabelecimentos vendedores com alíquota zero (CST = 06: Operação Tributável à Alíquota Zero), em vista do disposto no art. 1º da Lei nº 10.925/2004:

*Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:*

.....

*II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;*

.....

(grifei)

59. Em consulta às notas fiscais eletrônicas, constata-se que elas trazem no campo de Informações Adicionais observação de que as alíquotas de PIS e de Cofins foram reduzidas a zero, nos termos da Lei 10.925/04 e do Decreto 5.630/05, e em todas elas as mercadorias foram informadas nos códigos NCM da posição 38.08.

60. Ora, o que define o aproveitamento ou não do crédito do insumo é o fato de esse estar ou não sujeito ao pagamento da contribuição. É que dispõe o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 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:*

.....

*“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - 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.*

.....

*(sublinhei)*

61. Indevido, portanto, o aproveitamento do crédito dos insumos tributados à alíquota zero na entrada, discriminados na planilha ““Glosa de Insumos Tributados à Alíquota Zero”” (fls. 786), abaixo consolidada.

**Tabela 06 – Glosa de Insumos Tributados à Alíquota Zero**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
02/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	10.785,00
12/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.700,00
02/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	20.660,00
04/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	6.650,00
08/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.350,00
10/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.350,00
01/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	6.100,00
02/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	41.156,50
03/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	15.400,00
05/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	48.729,00
06/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	7.700,00
07/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	35.957,61
<b>TOTAL</b>							<b>215.538,11</b>

### **II.5 – Despesas Portuárias**

62. O contribuinte escriturou em suas EFD Contribuições, a título de “Despesas Portuárias” (campo “Descrição da Mercadoria/Serviço”), o valor total de R\$ 21.355.677,40 (BC PIS/Cofins), sendo R\$ 11.792.505,64 como “Aquisição de serviços utilizados como insumo” e R\$ 9.563.171,76 como “Outras Operações com Direito a Crédito”. Tal valor correspondente à integralidade do montante informado no CST 52 (Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação).

63. A quase totalidade dessas despesas portuárias (cerca de 97%) refere-se a serviços prestados pela VLI Multimodal S.A., CNPJ 42.276.907/0005-51, no valor de R\$ 20.765.376,91, seguido – de longe – da Brasil Terminal Portuário S.A., CNPJ 04.887.625/0001-78, no valor de R\$ 217.531,41 e da Camorim Serviços Marítimos Ltda, CNPJ 00.649.990/0002-74, no valor de R\$ 187.461,67.

64. Em resposta à intimação, foram apresentadas cópias das notas fiscais amostradas (fls. 108/123, 135/272, fls. 376/503).

65. As notas da VLI Multimodal S.A. (fls. 200/203, 208/217, 269/270, 400, 405, 408, 416/418, 423/435, 441/444) possuem código de serviço 20.01 (Serviços portuários,

*ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres), trazem o CNAE 5231102 - Atividades de Operador Portuário, e correspondem, conforme discriminação constante nas notas, a Serviço de Embarque, constando na descrição ainda o nome do porto, o nome do navio, a data do término, a tonelagem e o produto.*

66. As notas da Brasil Terminal Portuário S.A (fls. 231, 467/484) fazem referência a serviços de inspeção não invasiva de contêineres e a não cumprimento de agendamento.

67. As notas da **Camorim Serviços Marítimos Ltda** (fls. 445/446) possuem o código de serviço 20.01, trazem o CNAE 5030102 – Navegação de Apoio Portuário, e correspondem, conforme descrição, a serviço de rebocagem portuária.

68. As demais notas de outras empresas (fls. 436, 453/454, 459/466, 485/503) fazem menção a inspeção não invasiva, serviço de posicionamento, certificado de pesagem, e outros serviços portuários.

69. Conforme assevera o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, no item 168 “c”, “o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos **itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos**, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado)”.

70. Os serviços portuários aqui tratados são gastos posteriores à finalização do processo de produção dos bens destinados a exportação, de forma que não se caracterizam como serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003),

71. Em se tratando de produtos acabados, só é possível o creditamento na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, ou seja, sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

72. O conceito de armazenagem e frete, contudo, não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços logísticos e de operação portuária (de movimentação, posicionamento e rolagem de contêineres, inspeção de carga, contratação de agenciadoras marítimas etc).

73. Ainda que esteja incluído, em algumas das notas fiscais apresentadas, o serviço de armazenagem, este sim possível de creditamento, não há como distingui-lo dos demais serviços portuários praticados, já que a descrição consta, via de regra, apenas como serviço de embarque.

74. Acrescente-se que os serviços de armazenagem são informados pelo contribuinte em rubrica própria para esse fim (“Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”).

75. Desta forma, serão glosados as Despesas Portuárias discriminadas na planilha “Glosa de Despesas Portuárias” (fls. 786), conforme valores abaixo consolidados.

**Tabela 07 – Glosa de Despesas Portuárias**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
03/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.133.557,35
05/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	665.830,10
06/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	588.848,38
07/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	636.819,21
08/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	1.125.650,08
09/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	1.202.093,81
10/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	244.731,76
11/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	478.794,80
12/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	914.730,72
01/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	461.345,91
03/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	324.734,78
04/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	931.354,59
05/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.325.548,31
06/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.040.657,60
08/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	972.240,52
09/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	581.628,96
10/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	291.226,83
11/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.114.046,98
12/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.785,00
01/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.092.844,86
02/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	4.946,12
03/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	12.456,10
04/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.135.554,77
05/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	1.110.155,00
06/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	69.850,00
07/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	1.407.330,67
08/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	63.077,92
09/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	963.137,90
10/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	18.782,29

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
11/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	647.139,47
12/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	794.776,61
<b>TOTAL</b>							<b>21.355.677,40</b>

## II.6 – Aquisição de Serviços de Transporte (Fretes)

76. Os créditos relativos à aquisição de serviços de transporte (Fretes) foram escriturados pelo contribuinte nas EFD Contribuições (Registros D100) em 4 rubricas diferentes, todas associadas ao CST 56: a) “Aquisição de bens utilizados como insumo” (R\$ 172.702.718,44), b) “Aquisição de serviços utilizados como insumo” (R\$ 91.129.593,98), c) “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” (R\$ 61.767.762,13) e d) “Outras Operações com Direito a Crédito” (R\$ 145.994.419,68), o que totaliza os R\$ 471.594.494,23 (BC PIS/Cofins) informados na planilha “D100” anexa ao TIPF.

77. Desse total, a fiscalização encontrou, mediante o cruzamento dos conhecimentos de transporte com as respectivas notas fiscais eletrônicas (CTe X NFe), os vínculos das mercadorias transportadas para o montante de R\$ 459.207.698,37 (planilha “D100 - CTe e NFe”, também anexa ao TIPF e convalidada pelo contribuinte). A diferença, relativa aos fretes em que não foi possível vincular as correspondentes NFe das mercadorias, foi objeto de intimação fiscal atendida pelo contribuinte por meio da planilha “Item 9 - D100 - Intimacao - Vincular NFe”.

78. A análise que se faz procura identificar as situações em que houve o aproveitamento indevido de créditos de fretes associados a compras, separando-as conforme as particularidades das operações envolvidas. Não houve glosa nas despesas de frete sobre as vendas efetuadas.

79. Antes de prosseguir, porém, cabe destacar dois aspectos. O primeiro é que neste tópico é tratado o serviço de transporte na aquisição da principal matéria-prima do

*contribuinte (soja em grãos). O segundo é de que a soja (NCM 12.01), por força do artigo 29 da Lei 12.865, de 2013, tem a incidência das contribuições PIS e Cofins suspensa na venda.*

80. Conforme se extrai do item 22 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5 de 2018, a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos deve ser reconhecida como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

81. A possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em decorrência de dispêndios com frete tem previsão específica na lei, mais precisamente no art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003:

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

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”*

.....  
*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

.....  
*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;*  
..... “ (grifei)

82. Logo, somente se faz admissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os valores relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de (i) bens adquiridos para revenda e de (ii) bens produzidos ou fabricados destinados à venda, desde que o ônus dessas despesas seja por suportado pelo vendedor, e os serviços sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país (inciso I do § 3º do art. 3º do referido diploma legal).

83. Pertinente registrar também que, consoante o item 6 do Parecer Normativo, nos autos do Resp. 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

*“ ‘Custos Gerais de Fabricação’ (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e ‘Despesas Gerais Comerciais’ (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls. 110 do inteiro teor do acórdão – grifei).*

84. E, como resultado do julgamento, descreve o item 8 do mesmo Parecer Normativo:

*“Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:*

*a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”; b) não sendo considerados insumos para a atividade da*

recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”. (grifei)

85. Vê-se que dispêndios com fretes foram expressamente excluídos do conceito de insumo na atividade de industrialização de produtos alimentícios, sendo admitidos como ensejadores de crédito apenas na hipótese prevista na lei, qual seja, na operação de venda, nos casos de (i) bens adquiridos para revenda e de (ii) bens produzidos ou fabricados destinados à venda.

86. Cabe salientar que embora na decisão judicial em comento os “fretes” não tenham sido considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os gastos com fretes podem ser reconhecidos como insumos aplicados ao processo produtivo.

87. É o caso dos serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, previstos no inciso IX do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

88. Registre-se que na mesma IN, todavia, não são considerados insumos, entre outros, os serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica (inciso V do § 2º do art. 172).

89. O entendimento firmado na IN RFB nº 1.911, de 2019, embora recentemente editada, aplica-se ao caso presente porque se trata de norma que apenas consolida a legislação já existente, e na qual a Administração interpreta o conceito de insumo consoante entendimento estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

90. Situação diversa das comentadas (frete na operação de venda e frete de produtos em elaboração ou acabados), é o caso específico do frete por ocasião da operação de compra, em que o dispêndio é tratado como custo de aquisição dos bens transportados.

91. Este assunto já está pacificado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo como supedâneo a Solução de Divergência COSIT nº 7/2016, da qual, para melhor elucidar a questão, transcreve-se parte:

“(...).

71. Passa-se à análise do segundo conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa, quais sejam:

V. serviços de transporte na aquisição das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e equipamentos do processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda, tanto da planta industrial como plantas de florestamento e reflorestamento (item “f”) VI. serviços de transporte de partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do transporte interno (para suprimento das máquinas e equipamentos de insumos e produtos em elaboração) e entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos) e produtos em elaboração, fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “m”) VII. serviços de transporte das partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em veículos próprios para transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações da Consulente (item “p”)

72. A título de esclarecimento, registre-se que, nos itens em comento, não se trata de gastos da recorrente relativos a frota própria de veículos, mas gastos com a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de transporte (caso seja contratada pessoa física para prestação do indigitado serviço, a discussão em curso restaria prejudicada ante a vedação de creditamento constante do inciso I do § 3º dos arts. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

73. Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX).

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

**Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.**

“5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita. ....”

**Resolução CFC no 1.170, de 29 de maio de 2009.**

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)”

**Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.**

“Art. 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.”

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Consequentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

79. Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

80. Esse entendimento acerca do frete na aquisição de produtos para fins de creditamento das contribuições é tradicional no âmbito da RFB, citando-se, entre outras:

Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 61, de 13 de março de 2013 (DOU de 30/04/2013):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

**ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS.**

**ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA VENDA.**  
(...) (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; (...)Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 183, de 13 de setembro de 2013 (DOU de 02/10/2013):

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS.**

**ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS.** (...)Por outro lado, permitem o creditamento, entre outras hipóteses: 1) a aquisição de bens utilizados como insumo na produção e fabricação de produtos destinados à venda, sendo certo que o custo de aquisição inclui as despesas de transporte, quando arcadas pelo comprador;

(...)81. Assim, conclui-se que incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

92. Em resumo, tratando-se de operação de compra, o frete é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados, e admite-se seu creditamento apenas quando o bem adquirido for passível de gerar crédito. Nessa hipótese, não se cogita o creditamento em relação ao custo do frete em si por ausência de previsão legal, uma vez que não é serviço utilizado como insumo e também não se refere a uma operação de venda. Deve-se, nessa situação, apenas analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens.

93. Diante de todo exposto, não serão admitidas as aquisições de serviço de frete de matéria-prima (soja em grãos) adquirida diretamente dos estabelecimentos dos fornecedores ou de depósitos fechados ou armazéns-gerais para estabelecimentos do contribuinte. Outrossim, tampouco serão aceitos os créditos de frete na aquisição de produto não sujeito ao pagamento das contribuições, com força no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002.

94. As situações a seguir segregam as situações de glosa de frete embasadas nos conceitos retrocitados.

**II.6.1 – Frete sobre Compra de Soja 95.**

Os fretes aqui agrupados referem-se ao transporte de Soja em Grãos (NCM = 1201), que é a principal matéria-prima do contribuinte, do estabelecimento do fornecedor (vendedor da soja), seja pessoa física ou pessoa jurídica, para um estabelecimento da CJ Selecta ou para um depósito indicado por ela, no valor de R\$ 214.933.451,80 (BC PIS/Cofins), sendo R\$ 205.216.049,44 informados na planilha “D100 – CT e NFe”, e R\$ 9.717.402,36 informados na planilha “Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe”. 96. Trata-se, portanto, de frete destinado à entrada de soja em estabelecimentos do contribuinte ou depositada em armazém, decorrente de uma operação de compra, e não de movimentação física entre estabelecimentos da mesma empresa.

97. Tendo em vista a variedade de CFOP (Códigos Fiscais de Operações e Prestações) envolvidos, e em razão de particularidades que envolvem acordos de suspensão de ICMS entre Estados signatários, vamos separar para comentários os fretes deste tópico de acordo com os CFOP informados nas notas fiscais da soja transportada.

A) Fretes associados às seguintes operações:

CFOP	Descrição CFOP	Planilha	Valor da BC PIS/Cofins - CT (R\$)
5101	Venda de produção do estabelecimento	"D100 – CT e NFe"	1.858.706,25
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	"D100 – CT e NFe"	2.535.994,96
1101/2101*	Compra para industrialização ou produção rural	"Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	8.626.327,92
1102*	Compra para comercialização	"Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	4.085,64
1118*	Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem	"Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	152.341,46
1122*	Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente	"Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	444.335,57

\* Essas operações foram informadas sob a ótica do comprador (CJ Selecta)

98. Trata-se de fretes sobre vendas de soja em grãos efetuadas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas para a CJ Selecta. O remetente da mercadoria é o vendedor e o destinatário é um estabelecimento da CJ Selecta.

99. Em se tratando de venda efetuada por pessoa jurídica, ocorre a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 da Tipi (art. 29 da Lei 12.865, de 2013).

100. Em se tratando de venda de soja por pessoa física – não contribuinte do PIS/Cofins –, a mercadoria está fora do campo de incidência dessas contribuições (art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

101. Conforme explanado, somente há previsão legal expressa para o desconto de créditos da Contribuição para o Pis e da Cofins relativo ao frete nas operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor, na forma do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

102. Também é fato que a Receita Federal tem admitido, em alguns casos, que o frete na aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pode, nos termos do art. 3º, I e II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, gerar créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, já que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição.

103. Entretanto, como visto, para que o frete seja considerado como custo de aquisição, ou seja, integre o valor do bem, além de estar sujeito à incidência da contribuição, é necessário que a aquisição do bem também dê direito a apuração de crédito.

104. No caso, toda a soja adquirida saiu do estabelecimento do vendedor com suspensão da incidência do PIS/Cofins por força do art. 29 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013 (pessoa jurídica) ou não incidência (pessoa física).

105. Outrossim, com o advento da Lei nº 10.865, de 2013, deixou de existir, a partir de 10/10/2013 (publicação DOU), o crédito presumido da agroindústria sobre a aquisição de soja em grãos (NCM 12.01) de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas que deram saída com suspensão (art. 30 da Lei nº 12.865, de 2013). Obviamente, o frete associado às aquisições desses produtos, que era admitido somente por compor seu custo de aquisição, também fica sem previsão legal para apropriação do crédito.

106. Não havendo crédito para o insumo (soja em grãos), não haverá, por conseguinte, crédito para o frete a ele vinculado.

107. Observa-se que a partir de 10/10/2013 o crédito presumido da cadeia da soja muda completamente de base e passa a ser calculado sobre a receita decorrente da venda dos seus derivados, nos moldes do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

108. Em suma, como não é possível a concessão de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins decorrentes de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (“bem principal”), o frete relativo a esses bens (“acessório”) não pode ser admitido como crédito. Assim, por força ainda do inciso II do § 2º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não foram acatadas como geradoras de crédito as notas fiscais e os conhecimentos de transporte, relativos aos fretes de compra de soja em grãos sem incidência das contribuições.

B) Fretes associados às seguintes operações:

CFOP	Descrição CFOP	Planilha	Valor da BC PIS/Cofins - CT (R\$)
6901	Remessa para industrialização por encomenda	"D100 – CTe e NFe" "Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	183.983.602,17 52.728,20

109. Para esclarecer a operação dos fretes associados a “Remessa para industrialização por encomenda” (CFOP 6901) de soja em grãos, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 3/2019 (fls. 720/723). Abaixo, transcrevem-se trechos da resposta apresentada pelo contribuinte ao Item I do TIF 3/2019 (fls. 729/734):

**a) Esclarecer o motivo de se registrar a operação como "remessa para industrialização por encomenda":** O motivo de se registrar a operação como remessa para industrialização por encomenda, está relacionado ao fato de a CJ Selecta possuir acordos assinados entre os Estados produtores de matéria prima, especialmente Mato Grosso, com o Estado de Minas Gerais aonde está sediada a única Fábrica da Companhia.

Portanto, em atendimento a todas as regras e condições estabelecidas no Protocolo de ICMS, uma delas é que a Soja em Grãos deve ser remetida para industrialização por encomenda e, os produtos resultantes do processo produtivo devem ser comercializados pelas Filiais Encomendantes/Remetentes, saindo diretamente da Fábrica para o cliente final.

**a1) quem é o encomendante, quem é o remetente e quem é o industrializador?**

O encomendante e o remetente da Matéria Prima é a mesma Filial, ou seja, é a proprietário da Soja em grãos adquirida para industrialização.

Já o industrializador é a Fábrica sediada em Araguari/MG - CNPJ 0005-41

**a2) se a soja em grãos transita fisicamente pelos estabelecimentos dos remetentes ou se é enviada diretamente do produtor ou vendedor para o estabelecimento destinatário industrial sediado em Araguari (filial 0005)?**

O transporte da soja em grãos, que por força contratual em sua grande maioria têm a modalidade FOB, é enviado diretamente do estabelecimento do produtor/vendedor até o destinatário, estabelecimento industrial sediado em Araguari/MG.

**a3) se há retorno físico de produto em elaboração ou acabado aos remetentes?**

Não há retorno físico dos produtos resultantes da industrialização aos remetentes, ou seja, o produto acabado sai diretamente da Fábrica em Araguari/MG para entrega no destinatário final, através da operação de conta e ordem.

**a4) se os estabelecimentos remetentes das mercadorias possuem depósito?**

Os depósitos das mercadorias são todos terceirizados, os remetentes não possuem depósito próprio.

**a5) se os estabelecimentos remetentes são unidades produtoras ou apenas escritórios de representação comercial?**

Os estabelecimentos remetentes não possuem unidades produtoras próprias, são Filiais administrativas comerciais equiparadas à indústria, que desenvolvem atividades de compra de matéria prima para revenda ou industrialização por

*encomenda, bem como, a comercialização dos produtos acabados resultantes da industrialização.*

(Sic)

110. *Na descrição da operação, o contribuinte informa que a atividade de remessa para industrialização por encomenda é essencial para o desenvolvimento das suas atividades, e está amparada por Protocolo de ICMS assinado entre os Estados signatários.*

111. *Destaca que a matéria-prima (Soja em Grãos) é adquirida de produtores regionais pelas Filiais da CJ Selecta estabelecidas nos Estados de originação (MT e GO) e posteriormente é remetida para industrialização por encomenda à fábrica em Araguari/MG (industrializador).*

112. *Após o processo produtivo, a fábrica devolve “simbolicamente” os produtos acabados resultantes da industrialização às Filiais Encomendantes, para geração de estoque fiscal e realização de vendas no mercado interno e/ou exportação.*

113. *No momento da venda, o produto sai fisicamente da Fábrica em Araguari/MG diretamente para entrega ao cliente final, amparado por nota fiscal de “remessa por conta e ordem” emitida pela Fábrica.*

114. *Deixa claro que em momento algum ocorre a “transferência da propriedade” da mercadoria da Filial encomendante para o Industrializador.*

115. *Do Protocolo ICMS 97/2014, firmado entre os Estados de Mato Grosso e Minas Gerais, observa-se que a suspensão do ICMS aplica-se à saída de soja em grão, e respectivas prestações de serviço de transporte, do estabelecimento da Sementes Selecta S.A. localizado em MT para industrialização em estabelecimento da própria empresa situado em MG, e estabelece condições, tais como: valores limites de remessa em toneladas de grãos; retorno, real ou simbólico do produto industrializado para o encomendante; regularidade fiscal; destaque do ICMS para MG sobre valor da industrialização; recolhimento do ICMS para MT de percentuais mínimos dos produtos resultantes da industrialização; comprovação de exportação de percentual mínimo dos produtos resultantes da industrialização, com registro no Siscomex, para o Estado de MT; obrigações acessórias para emissão das notas fiscais e escrituração fiscal, etc..*

116. *O Protocolo ICMS 132/2008, firmado entre os Estados de Goiás e Minas Gerais, embora mais resumido, estabelece condições semelhantes ao anterior.*

117. *Analisando-se a resposta dada e os documentos apresentados, vê-se, portanto, que as operações foram registradas como “remessa para industrialização por encomenda” em função de acordos de suspensão do ICMS para saída da soja em grão do Estado onde a soja foi produzida (MT ou GO) para o estabelecimento sediado em Araguari (MG).*

118. *Tais acordos, entretanto, em nada influenciam a tributação do PIS e da Cofins, que são contribuições federais sempre centralizadas no estabelecimento matriz.*

119. *Assim, embora para a legislação do ICMS faça sentido tratar os estabelecimentos como contribuintes distintos, sendo os remetentes/encomendantes da soja “proprietários” da matéria-prima, e a filial de Araguari a “industrializadora por encomenda”, para efeitos do PIS/Cofins o contribuinte é um só: a CJ Selecta S/A.*

120. *O que é relevante, no caso, é o fato de a soja em grãos ser coletada no estabelecimento do produtor/vendedor (em fazendas, etc.) e enviada diretamente para o estabelecimento industrial da CJ Selecta sediado em Araguari (estabelecimento destinatário), sem trânsito pelo estabelecimento remetente/encomendante da CJ Selecta.*

121. *Tal fato define a natureza real desse serviço, qual seja o de frete de compra de mercadoria.*

122. Oportuno citar que em se tratando de propriedade de bens móveis, a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição (art. 1.267 do Código Civil).

123. Assim, não obstante o uso do CFOP 6901 nessa operação, o que se afigura na verdade é o frete sobre uma operação de compra, que se concretiza com a entrega da soja no estabelecimento do comprador (filial da CJ Selecta em Araguari – MG).

124. Acrescente-se que a soja em grãos não sofre qualquer processo de industrialização nesse percurso (não se trata de produto em elaboração), de forma que o frete sobre essa remessa não se configura serviço utilizado como insumo.

125. Conforme exaustivamente explanado, em se tratando de operação de compra de soja em grãos, seja ela adquirida de pessoa física, seja de pessoa jurídica com suspensão, não há previsão legal para o creditamento do frete associado, posto não se tratar de serviço utilizado como insumo, e muito menos de operação de venda.

C) Fretes associados às seguintes operações:

CFOP	Descrição CFOP	Planilha	Valor da BC PIS/Cofins - CT (R\$)
6924	Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente	"D100 – CTe e NFe"	443.358,38
2924*	Entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente	"Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	8.788,40

\* Essas operações foram informadas sob a ótica do destinatário (CJ Selecta)

126. Trata-se de fretes de soja em grãos remetidos por terceiro vendedor, por conta e ordem do adquirente (estabelecimento da CJ Selecta comprador), em venda a ordem para outro estabelecimento da CJ Selecta (estabelecimento da CJ Selecta industrializador), sem transitar pelo estabelecimento do adquirente.

127. A situação dessas operações é semelhante à ““Remessa para industrialização por encomenda” (CFOP 6901), com a diferença que o remetente é o próprio vendedor da mercadoria.

128. Da mesma forma que na situação anterior, a soja em grãos sai diretamente do estabelecimento do produtor pessoa física ou pessoa jurídica, sob o regime de suspensão do PIS/Cofins, para a filial da CJ Selecta sediada em Araguari – MG, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente/encomendante (filial da CJ Selecta em MT). Essa operação, inclusive, encontra-se amparada pelos mesmos protocolos de ICMS já citados.

129. Não há, portanto, direito ao crédito do frete sobre essas operações.

D) Fretes associados às seguintes operações:

CFOP	Descrição CFOP	Planilha	Valor da BC PIS/Cofins - CT (R\$)
5905	Remessa para depósito fechado ou armazém-geral	"D100 – CTe e NFe"	179.208,24
5906	Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém-geral	"D100 – CTe e NFe"	16.137.517,41
5907	Retorno simbólico de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém-geral	"D100 – CTe e NFe"	77.662,03
1906	Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém-geral	"Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe"	428.795,17

130. Os fretes de soja em grãos associados a operações de/para depósito fechado ou armazém-geral foram também tratados no Termo de Intimação Fiscal nº 3/2019 (fls. 720/723). Abaixo, transcrevem-se trechos da resposta apresentada pelo contribuinte ao Item II do TIF 3/2019 (fls. 729/734):

*a) Esclarecer se a mercadoria (soja em grãos) existente nos depósitos/armazéns-gerais veio de algum estabelecimento da CJ Selecta para ser depositada ou se foi adquirida diretamente de terceiros nos depósitos/armazéns-gerais;*

*Item II - "a" - Em relação às operações de Remessa para Depósito Fechado ou Armazém-Geral, seguem nossas considerações:*

**a.1. - Compra Interna (MG) com entrega em Armazém de Terceiros** A CJ Selecta adquire soja em grãos de produtores mineiros, porém em função da falta de espaço físico para recebimento deste produto na unidade Industrial (Adquirente) a mercadoria é direcionada a Armazém de Terceiros.

Nestas situações, o serviço de transporte é manifestado pela NF-e de venda do Produtor Rural com destino ao Armazém Geral.

Visando comprovar e demonstrar a operação realizada, anexamos o CT-e desta (Anexo III) operação, tendo as seguintes informações:

- ✓ Remetente - Vendedor (Produtor Rural);
- ✓ Destinatário - CJ Selecta (Adquirente);
- ✓ Recebedor - Armazém de Terceiros.

Para cobertura fiscal do produto entregue no Armazém pelo produtor rural, a CJ Selecta emite NF-e com CFOP 5.905 - Remessa para Armazém Geral, do volume recepcionado pelo Armazém, informando os números das notas fiscais de origem nos "dados complementares". Esclarecemos que nesta NF-e não há vinculação de Conhecimento de Transporte – CT-e, uma vez que a movimentação física ocorreu pela nota fiscal de aquisição.

**a.2. - Recebimento de Soja para Industrialização com entrega no Armazém de Terceiros** Essa operação é originada das remessas para Industrialização enviadas pelas filiais encomendantes com destino à Fábrica em Araguari/MG, quando por falta de espaço físico para receber o volume na indústria, os produtos são direcionados para serem armazenados em Terceiros.

Dessa forma, a manifestação do conhecimento de transporte é realizada pela nota fiscal de Remessa para Industrialização, tendo como remetente o estabelecimento encomendante que direciona este volume ao Armazém de Terceiros onde a operação de transporte fica vinculada à NF-e de Remessa para Industrialização, sendo manifestado (Anexo IV):

- ✓ Remetente - Estabelecimento encomendante (CJ Selecta - Filial);
- ✓ Destinatário - Estabelecimento Industrializador (CJ Selecta - Industria/MG);
- ✓ Recebedor - Armazém de Terceiros/ MG.

Neste caso, para a cobertura fiscal a Fábrica de Araguari/MG emite NF-e com CFOP 5.905 – Remessa para Armazém Geral (Carga a Carga) referenciando a Nota Fiscal de Origem no campo "dados complementares". Da mesma forma que no item anterior, nesta NF-e não há vinculação de Conhecimento de Transporte-CT-e, uma vez que a movimentação física ocorreu pela nota fiscal de Remessa para Industrialização.

**a.3. - Compra de Soja depositada em Armazém de Terceiros** Nesta operação, denominada compra transferida, a CJ Selecta adquire soja em grãos de produtores mineiros, onde o produto já se encontra armazenado em depósitos de Terceiros.

Nestes casos, o Produtor Rural emite Nota Fiscal de venda do volume total comercializado à CJ Selecta, informando nos "Dados Complementares" o local aonde o produto está sendo transferido. A CJ Selecta, por sua vez para a cobertura fiscal do produto faz a emissão da NF-e com CFOP 5.905 - Remessa para Armazém Geral (Anexo V).

Portanto, nessa operação não há vinculação de Conhecimento de Transporte - CT-e, uma vez que o produto adquirido já se encontra no local de armazenagem.

*b) A razão de as remessas para depósito serem incompatíveis com o montante retornado do depósito.*

*Item II - "b" - Remessa x Retorno de Armazém Geral, seguem nossas considerações:*

*Diante das exposições relatadas no item anterior, as operações de remessa e retorno de armazenagem nem sempre são realizadas tendo vinculação de transporte, uma vez que geralmente a cobertura fiscal é realizada com o produto físico já se encontrando no armazém. Justificando-se dessa forma a razão das remessas para depósito serem incompatíveis com o montante retorno do depósito pois, em sua grande maioria na remessa não há vinculação de frete na Nota Fiscal.*

*Para esclarecimento de que não ocorre retorno de produto maior que a quantidade remetida, elaboramos o resumo abaixo e anexamos planilha contendo a movimentação fiscal de armazenagens realizadas no período em análise (Anexo VI).*

*131. Dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, resta claro que os fretes de soja em grãos enviados de/para depósito fechado ou armazém-geral ocorrem sempre em operações de compra.*

*132. Temos, assim, as seguintes situações descritas pelo contribuinte:*

*a1) Frete sobre a compra de soja saída do produtor em MG para armazenamento em depósito;*

*a2) Frete sobre remessas de soja em que o estabelecimento encomendante direciona a mercadoria a Armazéns de Terceiros. Essa situação é semelhante à tratada no CFOP “Remessa para industrialização por encomenda”, com a única diferença de que a soja adquirida do produtor rural, em vez de ir diretamente para o estabelecimento industrializador, sai do estabelecimento do produtor para o depósito de terceiro (recorde-se que o encomendante não possui estabelecimento armazenador).*

*Permanece configurado, portanto, o frete na operação de compra.*

*a3) Frete sobre a compra de soja que já se encontra depositada em armazéns de terceiros. Nesse caso, a soja sai direto dos armazéns, onde se encontrava depositada pelos produtores, e tem como destino estabelecimento da CJ Selecta.*

*Conclui-se que em todos os casos apontados o frete adquirido refere-se à compra de soja, sem direito ao creditamento de PIS/Cofins.*

*133. Os itens glosados (itens A, B, C e D deste tópico) estão disponíveis para consulta na planilha eletrônica “Glosa de Frete sobre Compra de Soja” (fls. 786), abaixo consolidada. Para detalhes das NFe emitidas pelos fornecedores de soja, consulte-se ainda a planilha “NFe associadas a Frete sobre Compra de Soja” (fls. 786).*

**Tabela 08 – Glosa de Frete sobre Compra de Soja**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
01/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	72.568,27
02/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	6.263.325,96
03/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	8.003.258,69
04/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	13.556.801,21
05/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	11.544.856,62
06/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	12.061.488,47
07/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	12.575.631,46
08/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	6.826.771,80
09/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	5.303.486,99

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
10/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	3.730.929,27
11/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	2.717.978,77
12/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.284.551,86
01/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	470.569,12
02/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	3.854.646,47
03/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	8.392.483,37
04/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	13.706.887,84
05/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	13.284.263,24
06/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	9.396.957,51
07/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	5.576.959,81
08/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	5.475.802,58
09/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	4.779.491,65
10/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	4.761.246,34
11/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.703.826,95
12/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	353.904,26
01/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	202.821,96
01/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	218.202,96
02/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	3.233.518,83
02/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	3.707.793,53
03/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	814.422,91
03/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	10.743.345,63
04/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	428.407,13
04/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	13.314.798,36
05/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	933.683,69
05/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	6.511.283,85
06/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	617.846,00
06/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	4.512.202,15
07/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.848.231,41
07/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	460.379,50
07/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	162.451,62
08/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.805.513,78
08/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	224.367,40
08/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	145.696,68
09/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	2.358.261,97
09/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	1.480.348,34
09/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	195.665,22
10/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	605.717,41
10/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	859.825,40
10/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito Soma	1,65	7,6	430.016,58
11/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	458.188,17
11/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	1.024.959,93
12/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.172.411,98
12/2017	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	764.400,90
<b>TOTAL</b>							<b>214.933.451,80</b>

### II.6.2 – Frete sobre Compra de Cavaco de Pessoa Física

134. Foram aqui agrupados os fretes associados à compra de Cavaco Resíduo de Eucalipto (NCM = 44013100) adquirido de pessoa física, no valor de R\$ 298.608,62 (BC PIS/Cofins), conforme informado na planilha “Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe”. 135. Tais fretes estão associados a notas de “Compra para industrialização ou produção rural” (CFOP 1101).

136. Trata-se, portanto, de frete na aquisição de insumo adquirido de pessoa física. Como o insumo nesse caso não dá direito ao crédito (art. 3º, § 2º, II, e § 3º, I das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), não há previsão legal para aproveitamento do crédito do frete a ele associado.

137. Os itens glosados estão disponíveis para consulta na planilha eletrônica “Glosa de Frete sobre Compra de Cavaco de PF” (fls. 786), abaixo consolidada.

**Tabela 09 – Glosa de Frete sobre Compra de Cavaco de Pessoa Física**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
01/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	34.951,70
02/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	57.198,53
03/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	9.244,83
05/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.513,19
06/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	10.520,77
06/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	0,07
07/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	21.459,22
08/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	30.850,78
09/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	33.635,36
10/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	54.774,04
11/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	28.338,22
12/2015	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	9.599,00
03/2016	X01	Crédito Alíquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	6.522,91
<b>TOTAL</b>						<b>298.608,62</b>	

**II.6.3 – Frete sobre Depósito de Produto Acabado**

138. Foram aqui agrupados os fretes de produtos acabados remetidos a ou retornados de depósito fechado ou armazém-geral, no valor de R\$ 675.149,92 (BC PIS/Cofins), sendo R\$ 500.402,43 informados na planilha “D100 – CT e NFe”, e R\$ 174.747,49 informados na planilha “Item 9 – D100 – Intimação – Vincular NFe”. 139. As mercadorias transportadas, neste caso, são os produtos finais industrializados pelo contribuinte: X-SOY, melaço de soja e resíduo industrial de soja, e os CFOP envolvidos nas operações são os de remessa para depósito fechado ou armazém-geral (CFOP 5905) e os de retorno de mercadoria remetida para depósito (5906/1906).

140. Conforme consignado no item 55 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5 de 2018, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

141. Deste modo, não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica e depósitos ou armazéns de terceiros, posto que se deram após a finalização do produto para venda.

142. Os itens glosados estão disponíveis para consulta na planilha eletrônica “Glosa de Frete sobre Depósito de Produto Acabado” (fls. 786), abaixo consolidada. Para detalhes das NFe das mercadorias movimentadas para depósito, consulte-se ainda a planilha “NFe associadas a Frete sobre Depósito de Produto Acabado” (fls. 786).

**Tabela 10 – Glosa de Frete sobre Depósito de Produto Acabado**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
01/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	9.600,00
02/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	24.211,84
03/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	101.695,25
04/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	30.693,53
04/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	92.438,09
05/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	44.624,00
05/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	35.433,64
12/2015	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	1.343,81
01/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	12.564,04
03/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	4.098,51
03/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	68.100,46
04/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	3.643,20
04/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	44.717,42
05/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	8.548,30
06/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	5.719,82
07/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	1.560,00
08/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	8.391,75
09/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	665,55
10/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	2.990,00
11/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	3.643,20
11/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	6.880,00
03/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	4.159,77
03/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	19.322,33
04/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	10.489,66
04/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	77.122,39
05/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	24.191,18
06/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	10.337,92

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
06/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	13	Outras Operações com Direito a Crédito	1,65	7,6	4.500,00
07/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	2	Aquisição de bens utilizados como insumo	1,65	7,6	490,00
07/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	10.660,21
08/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	1,65	7,6	314,05
11/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	500,00
12/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	1,65	7,6	1.500,00
<b>TOTAL</b>							<b>675.149,92</b>

## II.7 – Bens do Ativo Imobilizado

143. O contribuinte apropriou-se de créditos sobre aquisição de Bens do Ativo Imobilizado (rubrica “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)”), em uma única parcela, com base no inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2018, com a redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011.

144. A planilha “BC Crédito de Máquinas e Equipamentos (EFD)” (fls. 785), extraída das EFD Contribuições, detalha o crédito apropriado, no valor de R\$ 43.108.929,81 (BC PIS/Cofins).

145. Entretanto, o valor do crédito sobre Bens do Ativo Imobilizado que restou demonstrado na planilha “Item 101Ativo Imobilizado2015a2017” (fls. 286), apresentada em resposta ao TIPF, foi de R\$ 42.598.542,50 (BC PIS/Cofins).

146. Assim, glosa-se a parte não comprovada, conforme demonstrativo abaixo (v. planilha “Glosa de Bens do Ativo Imobilizado” às fls. 786).

**Tabela 11 – Glosa de Bens do Ativo Imobilizado**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
07/2016	X01	Crédito Aliquota Básica	10	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)	1,65	7,6	3.491,39
06/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	10	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)	1,65	7,6	481.032,48
07/2017	X01	Crédito Aliquota Básica	10	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)	1,65	7,6	25.864,42
<b>TOTAL</b>							<b>510.388,29</b>

**III – Dos Ajustes e das Glosas do Crédito Presumido**

147. A planilha “BC Crédito Presumido - Lei 12.865 (EFD)” (fls. 785), detalha a composição do crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos derivados da soja de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, informado nos Registros F100 das EFD Contribuições, e contempla a seguinte natureza de base de cálculo: “Outras Operações com Direito a Crédito”. 148. Em atendimento ao TIPF, foi também apresentada a planilha “Item 11 - Demonstrativo do Credito Presumido” (fls. 131), na qual se encontra o detalhamento das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) que compuseram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 12.865, de 2013, sobre a venda dos seguintes produtos: Casca de Soja, Farelo de Soja, Lecitina de Soja, Óleo de Soja e Proteína Concentrada e Soja (SPC e X-SOY).

149. Para melhor entendimento do crédito tratado neste tópico, reproduz-se o dispositivo legal que o autoriza:

*Lei nº 12.865/2013:*

....

*Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.*

*§ 1º O crédito presumido de que trata o caput poderá ser aproveitado inclusive na hipótese de a receita decorrente da venda dos referidos produtos estar desonerada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*§ 2º O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o caput será determinado, respectivamente, mediante aplicação, sobre o valor da receita mencionada no caput, de percentual das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, correspondente a:*

*I - 27% (vinte e sete por cento), no caso de comercialização de óleo de soja classificado no código 15.07 da Tipi;*

*II - 27% (vinte e sete por cento), no caso de comercialização de produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tipi;*

*III - 10% (dez por cento), no caso de comercialização de margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi;*

*IV - 5% (cinco por cento), no caso de comercialização de rações classificadas no código 2309.10.00 da Tipi;*

*V - 45% (quarenta e cinco por cento), no caso de comercialização de biodiesel classificado no código 3826.00.00 da Tipi;*

VI - 13% (treze por cento), no caso de comercialização de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00 da Tipi.

§ 3º A pessoa jurídica deverá subtrair do montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que apurar na forma prevista no § 2º, respectivamente, o montante correspondente:

I - à aplicação do percentual de alíquotas previsto no inciso I do § 2º sobre o valor de aquisição de óleo de soja classificado no código 15.07 da Tipi utilizado como insumo na produção de:

- a) óleo de soja classificado no código 1507.90.1 da Tipi;
- b) margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi;
- c) biodiesel classificado no código 3826.00.00 da Tipi;
- d) lecitina de soja classificada no código 2923.20.00 da Tipi;

II - à aplicação do percentual de alíquotas previsto no inciso II do § 2º sobre o valor de aquisição dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tipi utilizados como insumo na produção de rações classificadas nos códigos 2309.10.00 da Tipi.

§ 4º O disposto no § 3º somente se aplica em caso de insumos adquiridos de pessoa jurídica.

§ 5º O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

§ 6º A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido de que trata este artigo na forma prevista no caput poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - solicitar seu ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput, não sendo aplicável a:

I - operações que consistam em mera revenda de bens;

II - empresa comercial exportadora.

§ 8º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (grifei)

Art. 32. Os créditos presumidos de que trata o art. 31 serão apurados e registrados em separado dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e poderão ser resarcidos em conformidade com procedimento específico estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O procedimento específico de ressarcimento de que trata o caput somente será aplicável aos créditos presumidos apurados pela pessoa jurídica em relação a operação de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente a produtos cuja venda no mercado interno ou exportação seja contemplada com o crédito presumido de que trata o art. 31.

....

150. Na sequência, serão abordadas as inconsistências encontradas nesse procedimento fiscal, em especial as decorrentes da incorreta Classificação Fiscal da Proteína Concentrada de Soja (SPC e XSOY) segundo a NCM/Tipi, e seus reflexos (glosas) no crédito reconhecido.

### **III.1 – Reclassificação do Crédito Presumido**

151. Conforme dito na parte introdutória deste relatório, o crédito presumido sobre a venda foi informado nos seguintes códigos: CST = 60 (Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno), CST = 61 (Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita Não-Tributada no Mercado Interno) e CST = 62 (Crédito Presumido - Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação).

152. Entendemos, entretanto, que a classificação adotada pelo contribuinte não é a mais apropriada, visto que o crédito em questão não decorre de operação de aquisição, e sim de operação de venda de mercadoria.

153. Assim, reclassificaremos todo crédito presumido de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, para o Código de Situação Tributária – CST 67 (Crédito Presumido - Outras Operações).

154. Ressalte-se que essa reclassificação não gera efeitos práticos no crédito reconhecido, pois o crédito presumido do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, é devido tanto na receita decorrente da venda no mercado interno (tributado ou não) como na exportação.

155. Em outras palavras, não há preferência entre os créditos presumidos do mercado interno tributado (107), do mercado interno não tributado (207) ou de exportação (307), vez que os saldos remanescentes de qualquer um deles são igualmente passíveis de resarcimento, consoante art. 31, caput e § 6º da Lei nº 12.865, de 2013. Tal reclassificação, todavia, é a que melhor se amolda à natureza do crédito em questão, estando demonstrada na planilha “EFD\_Contrib\_BC\_Corrigida\_e\_Crédito\_Apurado\_Fiscalização” (fls. 787).

*III.2 – Da Classificação Fiscal da Proteína Concentrada de Soja*

156. Em resposta ao Item 2 do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 03/10/2019, no qual se solicitava a identificação dos produtos vendidos (nome comercial, descrição detalhada e classificação fiscal NCM), a empresa apresentou, em 11/10/2019, a planilha “Item 2 – Produtos Vendidos”. 157. De acordo com a referida planilha, a empresa comercializa dentre outros, os seguintes produtos de fabricação própria:

- a) SPC: Proteína Concentrada de Soja, nas variações GMO e NGMO;
- b) X-SOY: Proteína Concentrada de Soja, nas variações X-SOY 600 (GMO e NGMO), X-SOY 200 (GMO e NGMO) e X-SOY 080 (GMO e NGMO); em diversas apresentações (25 kg, 1.000 kg, 1.200 kg, Liner, a Granel).

158. Observou-se, entretanto, que a empresa utiliza várias classificações fiscais para o mesmo produto, conforme dados abaixo:

Nome Comercial/ Tipo		NCM
SPC (GMO e NGMO)		23040010
		23099090
X-SOY (GMO e NGMO)	X-SOY 600	21061000
		23040010
		23040090
X-SOY 200		23099090
		21061000
		23040010
		23040090
		23099090
X-SOY 080		21061000
		23040010
		23099090

159. Essa situação de multiplicidade de NCM para o mesmo produto se repete nas Notas Fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte e nos registros de exportação do Siscomex, relativos ao período em apreço.

160. Diante dessa constatação, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e apresentar os elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 1/2019 (fls. 290/293), apresentando, em resposta, os esclarecimentos e demais documentos juntados às fls. 300/371.

161. Confirmadas as divergências na classificação defendida pela empresa (NCM 2304.00.10), e ainda diante do conhecimento da Solução de Consulta nº 98.369 – Cosit, de 23/11/2018, na qual se adotou, para mercadoria análoga à produzida pelo contribuinte em foco, a classificação NCM 2309.90.90 (“Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais. Outras.”), foi efetuada consulta interna ao Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias – Ceclam da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, com o fim precípua de apontar o enquadramento correto a ser adotado. A consulta foi feita por meio da Informação Fiscal Seort/DRF/GOI nº 141/2019, acostada às fls. 770/772.

162. A orientação do Ceclam deu-se por meio da Informação Fiscal Ceclam nº 15, de 06 de novembro de 2019, que tratou da classificação fiscal, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), da “proteína concentrada de soja utilizada como ingrediente vegetal para formulação de alimentos para nutrição animal” fabricada pela empresa CJ Selecta S.A..

163. A Informação Fiscal Ceclam nº 15/2019 fundamenta os trabalhos desta auditoria e encontra-se disponível na íntegra para consulta às fls. 773/784. A seguir, transcrevem-se os trechos mais relevantes.

#### **DA PETIÇÃO DA UNIDADE DA RFB INTERESSADA**

6. A DRF Goiânia está realizando ação fiscal motivada por decisão judicial que determinou, mediante sede de mandado de segurança, a análise de pedidos de resarcimento da empresa CJ Selecta S.A., que atua na industrialização, vendas no mercado interno e exportação de produtos derivados da soja. A dúvida principal da DRF Goiânia refere-se à correta classificação fiscal dos produtos

Proteína Concentrada de Soja (SPC) e do X-SOY (X-SOY 600, X-SOY 200 e X-SOY 80), pois a empresa utiliza várias classificações fiscais para o mesmo produto, conforme dados da tabela abaixo:

...

7. Intimada a prestar esclarecimentos, a empresa defendeu que a correta classificação do produto SPC e da linha X-SOY é no código 2304.00.10, e informou que utiliza classificações diferentes a pedido dos importadores estrangeiros para realizar o faturamento respeitando o código indicado pelo país de destino.

8. Sobre os produtos, foram apresentadas as respostas do fabricante aos questionamentos da fiscalização, bem como seus anexos (Certificados MAPA, Relatórios Técnicos e finais MAPA, Croquis de Rótulos MAPA, Fichas Técnicas, etc), cujas informações relevantes para a classificação fiscal são as seguintes:

a. A diferença entre o produto SPC e X-SOY está apenas na forma de embalagem, sendo o SPC vendido a granel e o X-SOY ensacado ou em big bags;

b. Todos os produtos X-SOY são proveniente do SPC, o que varia é a granulometria:

X-SOY 600 – granulometria de 95% passando em peneira de 2 mm.

X-SOY 200 – granulometria de 95% passando em peneira de 180 microns.

X-SOY 80 – granulometria de 95% passando em peneira de 70 microns.

c. A diferença entre os produtos tipo GMO e NGMO está relacionada a transgenia da matéria-prima: NGMO (produto convencional) e GMO (geneticamente modificado);

d. Sobre o produto Proteína Concentrada de Soja (SPC):

*Nome vulgar e comercial: SPC Nome científico e técnico: Soy Protein Concentrate  
Fabricante: CJ Selecta AS Descrição da mercadoria: Proteína concentrada de soja  
Forma ou formato: Produto em pó Apresentação e tipo de embalagem: a granel*

*Matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas porcentagens em peso ou em volume, ou ainda seus componentes: 100% proveniente da soja grão  
Função principal e secundária: Produto destinado à alimentação animal.*

*Aplicação, uso ou emprego: Exclusivamente para alimentação animal.*

*Processo detalhado de obtenção: fluxograma de produção à fl. 11 e detalhamento às fls.70/89.*

*e. Sobre o produto X-SOY:*

*Nome vulgar: X-SOY Nome comercial: X-SOY 600, X-SOY 200 e X-SOY 80 Nome científico e técnico: Soy Protein Concentrate Fabricante: CJ Selecta SA Descrição da mercadoria: X-SOY 600 – Proteína concentrada de soja X-SOY 200 – Proteína concentrada de soja micronizada X-SOY 80 – Proteína concentrada de soja micronizada Forma ou formato: Produto em pó Apresentação e tipo de embalagem: granel, sacos de 25 kg, bags 1.200 kg e 1.000 kg Matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas porcentagens em peso ou em volume, ou ainda seus componentes: 100% proveniente da soja grão Função principal e secundária: Produto destinado à alimentação animal.*

*Aplicação, uso ou emprego: Exclusivamente para alimentação animal.*

*Processo detalhado de obtenção: fluxograma de produção à fl. 11 e detalhamento às fls.70/89.*

*..... i. Informações relevantes constantes nos “Relatórios Técnicos de Produto” fornecido ao MAPA, para as versões SPC e X-SOY (fls. 27/42).*

*Forma física de apresentação: Farelo Composição e formulação: 100 % Proteína concentrada de soja*

*Descrição do processo de fabricação e do controle da matéria-prima e do produto acabado:*

***SPC e X-SOY 600:***

*Todo caminhão contendo matéria-prima soja recebida na fábrica, passa primeiro pela classificação para verificar a qualidade dos grãos (avariados, quebrados, ardidos, fermentados, impureza, umidade e esverdeados). Após a etapa se o produto estiver conforme passa pela balança e segue para o tombador no qual será descarregado. A soja cairá na moega e pelos elevadores e correias transportadoras irá seguir direto para o armazém graneleiro. A soja armazenada segue pelo sistema de correia e elevadores e segue direto para o processo sendo sua primeira etapa a secagem cujo o objetivo é diminuir a umidade do grão para ter uma eficiência melhor de processo.*

*Após o secador a soja é armazenada no concretilo, que é um silo de processo no qual a soja estabiliza a temperatura em todo grão. Em seguida segue o fluxo do processo passando pelas peneiras (retirando as impurezas), quebradores (que quebra a soja de 4 a 8 partes e separa a casca por um sistema de exaustão), condicionador (aumentar a plasticidade da soja) e laminadores (que aumenta a superfície de contato da soja, tornando o grão com formato de flocos facilitando a extração do óleo).*

*Na extração utilizamos solvente hexano que percola na massa arrastando o óleo, nesta etapa separamos o óleo do farelo que seguem linhas separadas.*

*Após esta etapa o farelo com resíduo de solvente passa pelo DT (Densolventizador Tostador), para retirar o solvente, eliminar os anti-nutricionais com tostagem. A partir desta etapa o farelo segue para a planta de SPC / X-SOY por sistema de redler, na será submetido à outro processo de extração, sendo essa realizada com*

*Álcool Etílico hidratado (70%) para remoção dos açucares e oligossacarídeos (antinutricionais) presentes na soja, concentrando-se assim a proteína, após essa etapa será dessolvantizado para remover o álcool residual, secado, resfriado, peneirado para ajuste de granulometria e armazenado em silos e/ou ensacado.*

#### **X-SOY 200 e X-SOY 80:**

*Processo descrito da mesma forma que o apresentado para o SPC e X-SOY 600, exceto por sua fase final em que é citada a moagem e micronização para padronização da granulometria.*

9. Haja vista tratar-se de fiscalização envolvendo montantes elevados, considerando que a empresa defende a classificação no código 2304.00.10 e que a Solução de Consulta Cosit nº 98.369/2018 classificou produto semelhante no código NCM 2309.90.90 (ementa abaixo), a unidade interessada indaga qual a correta classificação para os produtos SPC e X-SOY (600, 200 e 80).

#### *Solução de Consulta Cosit nº 98.369/2018*

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS** Código NCM: 2309.90.90  
**Mercadoria:** Concentrado de proteína de farinha de soja da qual se retirou o óleo, próprio para ser utilizado exclusivamente na alimentação animal, sendo impróprio para o consumo humano. Possui um teor mínimo de proteína bruta de 600 g/kg e é obtido a partir de farelo branco de soja desengordurado por lavagem alcoólica que remove os carboidratos solúveis e reduz os fatores antinutricionais, dando à proteína alto nível de solubilidade e digestibilidade.

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1 (texto da posição 23.09), RGI/SH 6 (texto da subposição 2309.90) e RGC/NCM 1 (texto do item 2309.90.90), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.

#### **DOS FUNDAMENTOS**

10. Trata-se de proteína concentrada de soja utilizada como ingrediente vegetal para formulação de alimentos para nutrição animal e impróprio para uso em alimentação humana, apresentado em quatro versões diferentes:

- a. Proteína concentrada de soja a granel;
- b. Proteína concentrada de soja, ensacada ou em big bags, com granulometria de 95% passando em peneira de 2 mm;
- c. Proteína concentrada de soja micronizada, ensacada ou em big bags, com granulometria de 95% passando em peneira de 180 microns;
- d. Proteína concentrada de soja micronizada, ensacada ou em big bags, com granulometria de 95% passando em peneira de 70 microns;

11. De acordo com as informações apresentadas, o produto possui os seguintes níveis de garantia:

<b>Extrato Etéreo</b>	<b>Mínimo</b>	<b>4 g/kg</b>
<b>Fibra Bruta</b>	<b>Máximo</b>	<b>60 g/kg</b>
<b>Material Mineral</b>	<b>Máximo</b>	<b>70 g/kg</b>
<b>Proteína Bruta</b>	<b>Mínimo</b>	<b>600 g/kg</b>

<b>Umidade</b>	<b>Máximo</b>	<b>100 g/kg</b>
<b>Solubilidade em KOH 0,2%</b>	<b>Mínimo</b>	<b>60%</b>

O que resulta em um teor de proteína de 60% em base úmida, ou 67%, se calculado sobre a matéria seca.

12. O processo de obtenção do produto pode ser resumido da seguinte forma:

- Classificação dos grãos de soja recebidos na fábrica e armazenamento em armazém graneleiro;
- Secagem e armazenamento no concretilo;
- Peneiras (retirada de impurezas);
- Quebradores (quebra a soja de 4 a 8 partes e separa a casca por um sistema de exaustão);
- Condicionador (aumentar a plasticidade da soja);
- Laminadores (aumenta a superfície de contato da soja, tornando o grão com formato de floco facilitando a extração do óleo);
- Extração do óleo com uso de solvente hexano, nesta etapa separa-se o óleo do farelo que seguem linhas separadas;
- O farelo com resíduo de solvente passa pelo DT (Densolventizador Tostador), para retirar o solvente, eliminar os anti-nutricionais com tostagem.
- O farelo segue para a planta de SPC / X-SOY por sistema de redler, onde será submetido a outro processo de extração, sendo essa realizada com Álcool Etílico hidratado (70%) para remoção dos açucares e oligossacarídeos (antinutricionais) presentes na soja, concentrando assim a proteína;
- Em seguida o farelo será dessolventizado para remover o álcool residual, secado, resfriado, peneirado para ajuste de granulometria e armazenado em silos e/ou ensacado.
- Para os produtos micronizados, é realizada moagem e micronização para padronização da granulometria.

#### **CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PRODUTO**

13. A classificação fiscal de mercadorias se fundamenta, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), na Regra Geral Complementar da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

14. A RGI 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas RGI 2 a 6.

15. As posições utilizadas pela empresa para classificar o produto são 21.06, 23.04 e 23.09:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
-------	--

23.04	Tortas (Bagaços*) e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja.
-------	---

23.09	Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais
-------	---

16. Acerca do Capítulo 23 e das posições 23.04 e 23.09, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado esclarecem o seguinte:

*Capítulo 23 Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais*

#### **CONSIDERAÇÕES GERAIS**

Este Capítulo comprehende diversos resíduos e desperdícios provenientes do tratamento de matérias vegetais utilizadas pelas indústrias alimentares, bem como certos produtos residuais de origem animal. A maior parte desses produtos têm um emprego idêntico e quase que exclusivo: na alimentação de animais, seja isoladamente, seja em mistura com outras matérias, mesmo que algumas delas sejam próprias para alimentação humana.

Excepcionalmente, alguns deles (borras de vinho, tártaro, tortas (bagaços\*), etc.) podem ter utilização industrial.

**23.04 – Tortas (Bagaços\*) e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja.**

A presente posição comprehende as tortas (bagaços\*) e outros resíduos sólidos da extração, por prensagem, por meio de solventes ou por centrifugação, do óleo contido nos grãos de soja.

Estes resíduos constituem alimentos para o gado muito apreciados.

Os resíduos da presente posição podem apresentar-se em pães achatados, grumos ou sob a forma de farinha grossa ou em pellets (ver Considerações Gerais do presente Capítulo).

A presente posição abrange igualmente a farinha de soja desengordurada, não texturizada, própria para alimentação humana.

Excluem-se desta posição:

a) As borras de óleos (posição 15.22).

b) Os concentrados de proteínas, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja desengordurada, que se destinam a ser adicionados a preparações alimentícias, e a farinha de soja texturizada (posição 21.06).

**23.09 – Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.**

Esta posição comprehende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como também as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

1) quer a fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos);

2) quer a completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares);

3) quer a entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares.

[...] Excluem-se da presente posição:

[...]*c)* As preparações que, em razão, principalmente, da natureza, grau de pureza, proporções dos seus diferentes componentes, condições de higiene em que foram elaboradas e, quando for o caso, das indicações que figurem nas embalagens ou quaisquer outros esclarecimentos respeitantes à sua utilização, possam ser utilizados quer na alimentação de animais quer na alimentação humana (posições 19.01 e 21.06, por exemplo).

*d)* Os desperdícios, resíduos e subprodutos vegetais da posição 23.08.

(sublinhou-se)

17. As Nesh da posição 23.04 explicam que a farinha de soja desengordurada, não texturizada, é classificada como um resíduo sólido da extração do óleo de soja da posição 23.04. Entretanto, quando há processamento posterior, seja por remoção de certos constituintes ou por texturização, como por exemplo os concentrados de proteínas para preparações alimentícias e a farinha de soja texturizada, não se classificam na mencionada posição. Assim, o produto sob análise, que passa por outras fases de industrialização além da produção do farelo de soja e da farinha de

*soja desengordurada, não se configura como um resíduo sólido da extração do óleo de soja e não se classifica na posição 23.04 como pretendido pela empresa fabricante.*

18. Os Pareceres de Classificação emitidos pela OMA 2106.10/1 e 2304.00/1, transcritos abaixo, corroboram esse entendimento à medida em que classificam os concentrados de proteína da soja na posição 21.06 e a farinha de soja desengordurada, não texturizada, na posição 23.04, ambos destinados à utilização tanto para alimentação humana como para alimentação animal.

2106.10 1. Concentrado de proteínas de farinha de soja da qual se retirou o óleo, com um teor de proteínas, calculado sobre a matéria seca, de aproximadamente 69 a 71 %, obtido a partir de flocos de soja dos quais se retirou o óleo pela eliminação de açúcares fermentáveis e de antígenos, tratamento térmico, moedura e peneiramento. O concentrado não tem textura definida e pode ser utilizado tanto para alimentação humana como para alimentação animal.

2304.00 1. Farinha de soja da qual se retirou o óleo, com teor de proteínas calculado sobre a matéria seca de aproximadamente 50 %, obtida por tratamento térmico ao vapor de grãos de soja secos descascados, extração mediante solventes e moedura. A farinha não tem textura definida e pode ser utilizada tanto para alimentação humana como para alimentação animal.

19. O produto sob análise é similar ao classificado pelo Parecer de Classificação OMA 2106.10/1, exceto por sua destinação, pois a mercadoria de que trata o parecer é apta a ser utilizada tanto na preparação de alimentação humana quanto alimentação animal, e a mercadoria em questão é adequada apenas ao uso como ingrediente em preparação de alimentação animal.

20. Sendo um produto destinado à alimentação animal, deve-se afastar a possibilidade de classificação nas posições específicas de produtos para alimentação animal, antes de definir sua classificação da posição residual de preparações alimentícias (21.06); o que nos remete a analisar sua classificação na posição 23.09, que abrange as preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.

21. As Nesh da posição 23.09 esclarecem que lá se classificam os alimentos completos, os alimentos complementares e as preparações destinadas a entrar na fabricação dos alimentos completos ou complementares para animais. Desta forma, o concentrado de proteína da soja para uso como ingrediente vegetal exclusivamente na alimentação animal e impróprio para alimentação humana classifica-se, por aplicação da RGI 1, na posição 23.09, que desdobra-se nas seguintes subposições:

2309.10	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho
2309.90	- Outras

22. Para a definição da subposição, deve ser aplicada a RGC 6, que possui o seguinte comando:

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

23. Não atendendo aos dizeres da subposição 2309.10, o produto em análise classifica-se, por aplicação da RGI 6, na subposição residual 2309.90, que desdobra-se regionalmente nos seguintes itens:

2309.90.10	Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)
2309.90.20	Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto
2309.90.30	Bolachas e biscoitos
2309.90.40	Preparações que contenham diclazuril
2309.90.50	Preparações com um teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2 %, em peso, com suporte de farelo de soja
2309.90.60	Preparações que contenham xilanase e betaglucanase, com suporte de farinha de trigo
2309.90.90	Outras

24. Para a definição do item, a RGC 1 estabelece o seguinte:

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

25. Dessa forma, não correspondendo ao texto dos itens antecedentes, o concentrado de proteína da soja para uso como ingrediente vegetal exclusivamente na alimentação animal e impróprio para alimentação humana classifica-se, por aplicação da RGC 1, no código NCM 2309.90.90.

### CONCLUSÃO

26. O concentrado de proteínas de farinha de soja da qual se retirou o óleo, com um teor de proteínas, calculado sobre a matéria seca, de aproximadamente 67 %, obtido a partir de flocos de soja submetido processo de extração com álcool etílico para remoção de açúcares e oligossacarídeos (antinutricionais), dessolvantização, secagem, resfriamento e peneiramento para ajuste de granulometria, sem textura definida e usado como ingrediente vegetal na formulação de alimentos para animais e impróprio para uso em alimentação humana, inclusive em sua versão micronizada, classifica-se no código NCM 2309.90.90, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 23.09) e RGI 6 (texto da subposição 2309.90), na RGC 1 (textos do item 2309.90.90), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788/2018, e na Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 2018, e alterações posteriores.

164. De todo o exposto, resta claro que a proteína concentrada de soja (SPC e X-SOY), produto que passa por outras fases de industrialização além da produção do farelo de soja, não se configura como um resíduo sólido da extração do óleo de soja e não se classifica na posição 23.04 como pretendido pela empresa fabricante, e sim na posição 23.09.9090 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

**III.3 – Da Glosa do Crédito Presumido** 165. Tendo em vista que os produtos Proteína Concentrada de Soja (SPC) e X-SOY (X-SOY 600, X-SOY 200 e X-SOY 80) classificam-se na posição 23.09.9090, não há direito a crédito presumido calculado sobre a venda desses produtos, pois não se encontram entre os listados no caput art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

166. Assim, os produtos SPC e X-SOY incorretamente informados na posição 23.04 serão reclassificados para a posição 23.09.9090, e o crédito presumido calculado sobre suas vendas glosado.

167. De acordo com a informação presente no Registro F110 das EFD Contribuições, a Base de Cálculo do crédito presumido correspondente às vendas de SPC e X-SOY é de R\$ 2.273.465.608,76 (v. aba “Créditos Registro F100 (SPC e X-SOY) - EFD Contribuições” da planilha “Glosa do Crédito Presumido - SPC e X-SOY” às fls. 786), o que está em consonância com os valores dos mesmos produtos informados na planilha “Item 11 - Demonstrativo do Credito Presumido” apresentada pelo contribuinte em resposta ao TIPF.

168. A planilha “Glosa do Crédito Presumido – SPC e X-SOY” detalha as NFe de Venda dos produtos SPC e X-SOY indevidamente apropriadas no cálculo do crédito presumido. Os dados consolidados encontram-se abaixo.

**Tabela 12 – Glosa do Crédito Presumido – SPC e X-SOY**

Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Credito – Descrição	Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Aliquota ad valorem PIS	Aliquota ad valorem COFINS	Base de Cálculo PIS/COFINS (GLOSA)
01/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	3.664.526,69
02/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	19.712.666,44
03/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	65.098.243,54
04/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	44.144.810,96
05/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	84.970.767,21
06/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	62.450.487,29
07/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	93.285.750,24
08/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	97.706.251,40
09/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	105.667.258,20
10/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	83.920.920,18
11/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	94.384.699,27
12/2015	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	88.024.188,58
01/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	36.649.536,28
02/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	35.442.307,09
03/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	60.600.736,94
04/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	82.062.846,18
05/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	77.690.687,36
06/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	64.554.241,60
07/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	61.130.568,36
08/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	61.075.806,93
09/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	68.310.108,36
10/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	69.012.189,45
11/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	62.030.610,16
12/2016	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	50.383.869,84
01/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	41.553.064,51
02/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	21.378.194,15
03/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	65.475.046,39
04/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	72.783.081,73
05/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	46.644.613,80
06/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	85.559.854,30
07/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	57.568.542,10
08/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	55.098.519,20
09/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	42.883.439,73
10/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	75.661.434,46
11/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	65.995.854,91
12/2017	X07	Outros Créditos Presumidos	13	Outras Operações com Direito a Crédito	0,4455	2,0520	70.889.884,93
<b>TOTAL</b>							<b>2.273.465.608,76</b>

#### **IV – Do Crédito Total Reconhecido**

169. Aplicando-se as glosas descritas no Item II relativas ao crédito básico e no item III relativas ao crédito presumido (Tabelas 04 a 12) às bases de cálculo informadas pelo contribuinte em suas escriturações fiscais, chega-se às novas bases corrigidas pela Fiscalização, que se encontram demonstradas na planilha “EFD\_Contrib\_BC\_Corrigida\_e\_Crédito\_Apurado\_Fiscalização” (fls. 787).

170. Empregando-se as alíquotas próprias para cada tipo de crédito às bases de cálculo apuradas pela Fiscalização, chega-se ao Total do Crédito Apurado – Fiscalização, demonstrado na mesma planilha.

171. O rateio do Crédito Reconhecido pela Fiscalização é demonstrado no arquivo digital “Rateio do Crédito Apurado Fiscalização” (fls. 787), que contém três planilhas:

- a) “Ajuste e Rateio do Crédito Apurado (Fiscalização)”: Aplica os Ajustes de Redução informados pelo contribuinte em suas EFD Contribuições ao crédito apurado pela Fiscalização (planilha anterior), demonstrando em seguida o rateio do crédito segundo as receitas informadas pelo contribuinte em suas EFD Contribuições;
- b) “Receitas para Rateio”: explicita os percentuais de rateio calculados sobre as receitas informadas pelo contribuinte nos Registro 0111 das EFD Contribuições, aplicadas no rateio do item anterior;
- c) “Crédito Apurado Após Rateio (Fiscalização)”: consolida o crédito reconhecido pela Fiscalização por tipo de crédito após o rateio.

#### V – Do Processo Judicial Aventado

172. Conforme já relatado, a decisão judicial apresentada para justificar a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS nos meses de setembro a dezembro de 2017 foi uma Sentença proferida em ação de rito ordinário, sem antecipação de tutela.

173. Na sentença, datada de 15 de agosto de 2017, o pedido foi julgado procedente para determinar a suspensão da exigibilidade do PIS e da COFINS quanto à parte decorrente da inclusão do ICMS e ISS nas bases de cálculo das mencionadas contribuições. Também foi assegurado o direito à compensação de indébitos oriundos dos últimos 5 anos do ajuizamento da ação (a partir de 11/06/2005), corrigidos pela Selic (fls. 626/631).

174. Tendo em vista que referida sentença dependeria de confirmação do Tribunal (TRF1) para produzir efeitos (CPC, art. 496), solicitou-se, por meio do TIF nº 2/2019, a apresentação de todas as peças do processo judicial nº 29684-29.2010.4.01.3500 e de cópia da Certidão Narrativa.

175. No Acórdão da Oitava Turma do TRF 1º Região (fls. 672/675), foi dado parcial provimento à Apelação e à Remessa Oficial para, reformando parcialmente a sentença, determinar a aplicação do art. 170-A do CTN; e parcial provimento apenas à remessa oficial para estabelecer que a compensação seja realizada conforme a legislação vigente na data do encontro de contas e para determinar que a atualização monetária do indébito observe os parâmetros fixados pelo Manual de Cálculos da Justiça Federal.

176. Ocorre que referido Acórdão, conforme se verifica na Certidão de fls. 676 (Fl. 146 do PJ) foi disponibilizado no Diário da Justiça Federal da 1<sup>a</sup> Região (e-DJF1) dia 25/01/2018, com validade de publicação no dia 26/01/2018.

177. Logo, somente em janeiro de 2018 o contribuinte passou a estar amparado por medida judicial que lhe permitia excluir o ICMS da BC do PIS/Cofins. Eventual crédito decorrente dessa exclusão deverá ser requerido somente após o trânsito em julgado, consoante determina o art. 170-A do CTN.

178. De acordo com a Certidão Narrativa apresentada (fls. 516), o recurso extraordinário da Fazenda Nacional encontra-se sobrerestado até o pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal no RE 592.616/RS, objeto de repercussão geral.

179. Diante desses fatos, constata-se improcedente a redução da base de cálculo do PIS/Cofins realizada pelo contribuinte nos meses de 09/2017 a 12/2017, demonstrada na planilha “Item 5 - Exclusao do ICMS na BC do PIS e COFINS.xlsx” de fls. 283. Anote-se que o contribuinte registrou indevidamente os valores, em sua escrituração, como descontos da nota fiscal. Assim, os valores de PIS/Cofins apurados nos registros M610/M210 devem ser majorados conforme valores abaixo.

Mês	BC PIS/Cofins Indevidamente Reduzida	Valor PIS (1,65%)	Valor Cofins (7,6%)
09/2017	460.960,67	7.605,85	35.033,01
10/2017	484.604,17	7.995,97	36.829,92
11/2017	399.051,65	6.584,35	30.327,93
12/2017	432.743,38	7.140,27	32.888,50

#### **VI – Da Apuração das Contribuições, do Aproveitamento do Crédito e dos Valores Ressarcíveis**

180. Os valores dos débitos da Contribuição para o PIS e da Cofins apurados no período, o aproveitamento dos créditos na dedução das contribuições devidas, os saldos remanescente de créditos e os valores ressarcíveis encontram-se demonstrados no arquivo digital “Utilização do Crédito Apurado e Saldo Remanescente Fiscalização” (fls. 787), composto por sete planilhas:

- a) “Débitos Cofins e PIS”: o contribuinte utilizou créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins do próprio período de apuração, bem como de períodos anteriores, para dedução dos valores devidos, e também abateu créditos de retenção na fonte de forma zerar os valores a pagar dessas contribuições. A planilha mostra os débitos e deduções apurados nas EFD, bem como os ajustes nos meses de 09/2017 a 12/2017 em razão da situação apontada no parágrafo 179 deste Relatório, os quais foram deduzidos de ofício, não restando saldo a pagar;
- b) “Créditos Anteriores - Utilização no PA Fiscalizado (EFD)”: os créditos utilizados no período fiscalizado para dedução das contribuições devidas, mas formados em períodos anteriores a 01/2015, são demonstrados nessa planilha;
- c) “Créditos do PA Fiscalizado - Utilização (EFD)”: os créditos formados no período fiscalizado (01/2015 a 12/2017) e suas utilizações na dedução das contribuições devidas, são demonstrados nessa planilha;
- d) “Créditos do PA Fiscalizado - Utilização de Ofício”: os créditos utilizados de ofício nesta auditoria são listados nessa planilha em duas colunas distintas. A primeira traz a utilização de ofício para cobrir os valores a descoberto, decorrentes de descontos efetuados pelo contribuinte acima do crédito reconhecido pela Fiscalização. A segunda traz a utilização de ofício em razão do ajuste de débitos de que trata parágrafo 179. A planilha citada na sequência demonstra como se deu essa utilização.
- e) “Créditos do PA Fiscalizado - Saldo Remanescente (Fiscalização)”: essa planilha parte do crédito reconhecido pela Fiscalização (v. planilha do item “c” do parágrafo 171), deduz o crédito descontado de que trata o item “c” deste parágrafo, demonstra as utilizações de ofício de que trata o item “d” deste parágrafo, resultando no Saldo Final do Crédito apurado pela Fiscalização. Ressalte-se que se utilizou, no aproveitamento de ofício do crédito, preferencialmente o crédito básico vinculado às receitas tributadas (Crédito 101). Quando isso não foi possível, utilizou-se o crédito 201 e, na sequência, o crédito 301, etc., e sempre do mais antigo para o mais novo. Dessa forma, todo o saldo acumulado do crédito 101 foi esgotado, remanescendo ao final apenas créditos ressarcíveis (201, 301, 107, 207 e 307). O aproveitamento de ofício possui fundamento em razão do disposto no §4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 (PIS/Pasep) e 10.833, de 2003 (Cofins), e no §2º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004;
- f) “PER - Valores Ressarcíveis (Fiscalização)”: essa planilha associa os créditos ressarcíveis demonstrados mês a mês, tipo a tipo, na planilha anterior, aos respectivos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) de Pis e de Cofins, cotejando os valores solicitados com os reconhecidos pela Fiscalização;
- g) “PER - Resultado da Análise”: encontram-se consolidados, nessa planilha, por PER, os valores solicitados, glosados e deferidos.

**CONCLUSÃO:**

181. Diante do exposto, é de se concluir, de acordo com a documentação fiscal apresentada pelo contribuinte e nos termos da análise efetuada, que os valores dos Créditos resarcíveis das contribuições Cofins e PIS não-cumulativas, para os períodos e tipos de crédito abaixo especificados, são os seguintes:

**Tabela 13 – Resultado da Análise**

PER	Nº PROCESSO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR SOLICITADO	VALOR DEFERIDO
20216.85536.200718.1.5.19-6428	10120.724758/2019-42	COFINS	1º TRIMESTRE 2015	5.403.979,96	2.371.888,35
04602.22062.200718.1.5.18-8428	10120.724745/2019-73	PIS	1º TRIMESTRE 2015	1.173.238,57	514.955,54
29919.37057.200718.1.5.19-2612	10120.724759/2019-97	COFINS	2º TRIMESTRE 2015	9.020.098,39	2.151.170,84
04473.53833.200718.1.5.18-3065	10120.724746/2019-18	PIS	2º TRIMESTRE 2015	2.616.850,54	1.125.564,65

PER	Nº PROCESSO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR SOLICITADO	VALOR DEFERIDO
26932.42783.200718.1.5.19-9534	10120.724760/2019-11	COFINS	3º TRIMESTRE 2015	13.508.250,03	5.268.433,06
39298.45255.200718.1.5.18-5247	10120.724747/2019-62	PIS	3º TRIMESTRE 2015	2.932.712,17	1.143.810,09
13789.37686.200718.1.5.19-3562	10120.724761/2019-66	COFINS	4º TRIMESTRE 2015	11.902.719,49	5.655.766,93
31145.95303.200718.1.5.18-0536	10120.724748/2019-15	PIS	4º TRIMESTRE 2015	2.584.143,06	1.227.896,79
15884.87764.200718.1.5.19-1492	10120.724762/2019-19	COFINS	1º TRIMESTRE 2016	8.129.273,48	4.353.546,68
34867.05145.200718.1.5.18-1899	10120.724749/2019-51	PIS	1º TRIMESTRE 2016	1.764.908,64	945.178,46
24987.48111.200718.1.5.19-1383	10120.724763/2019-55	COFINS	2º TRIMESTRE 2016	14.894.359,97	7.220.069,48
19227.28283.200718.1.5.18-0467	10120.724750/2019-86	PIS	2º TRIMESTRE 2016	3.233.643,83	1.567.514,98
14845.66330.200718.1.5.19-1059	10120.724764/2019-08	COFINS	3º TRIMESTRE 2016	12.146.305,02	6.874.945,38
16351.60121.200718.1.5.18-2699	10120.724751/2019-21	PIS	3º TRIMESTRE 2016	2.637.026,76	1.492.586,84
37576.21059.200718.1.5.19-0581	10120.724765/2019-44	COFINS	4º TRIMESTRE 2016	10.216.184,96	5.827.191,74
40088.70324.200718.1.5.18-5227	10120.724752/2019-75	PIS	4º TRIMESTRE 2016	2.219.359,44	1.266.446,47
08403.31228.200718.1.1.19-2973	10120.724766/2019-99	COFINS	1º TRIMESTRE 2017	9.230.311,11	5.050.466,00
38193.13458.200718.1.1.18-0590	10120.724753/2019-10	PIS	1º TRIMESTRE 2017	1.887.665,82	980.199,48
29852.06349.200718.1.1.19-5024	10120.724768/2019-88	COFINS	2º TRIMESTRE 2017	12.902.326,29	6.502.439,31
35944.73308.200718.1.1.18-4008	10120.724754/2019-64	PIS	2º TRIMESTRE 2017	2.702.972,22	1.312.493,22
39530.54398.200718.1.1.19-4813	10120.724769/2019-22	COFINS	3º TRIMESTRE 2017	8.726.463,70	4.779.388,71
03539.32083.200718.1.1.18-9500	10120.724755/2019-17	PIS	3º TRIMESTRE 2017	1.912.018,44	1.054.264,58
09857.58971.200718.1.1.19-7875	10120.724770/2019-57	COFINS	4º TRIMESTRE 2017	10.735.070,03	5.793.198,78
22771.32125.200718.1.1.18-0043	10120.724756/2019-53	PIS	4º TRIMESTRE 2017	2.331.292,10	1.260.278,36
<b>TOTAL</b>				<b>154.811.174,02</b>	<b>75.739.694,72</b>

182. Note-se que parte do Valor Deferido acima indicado já foi pago ao contribuinte mediante antecipação, conforme consta da Tabela 02 do presente relatório, devendo tal situação ser considerada por ocasião da análise das compensações, que serão homologadas apenas parcialmente, restando débitos a cobrar.

183. Ressalte-se que deverá ser exigido o valor indevidamente resarcido nos períodos em que o valor antecipado supera o valor deferido (v. PER de PIS e de Cofins dos 2º, 3º e 4º Trim/2017), conforme previsto nas Portarias MF nºs 348/2010 e 348/2014.

Cientificado do despacho decisório, o interessado apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade na qual alega que:

- Não concorda com as glosas que o AFRFB procedeu nos seguintes pontos: I) Troca da classificação fiscal, II) Aquisições da Empresa CMU Energia Ltda., III) Reclassificação para a CST 50, IV) Serviços utilizados como insumos — Despesas Portuários VLI Multimodal S.A, V) transferência de mercadorias entre unidades da empresa; VI) frete relativo à aquisição de produtos isentos/não-tributados/suspensos.

#### I - Da Incorrência da Glosa do Crédito Presumido. Da Incorrência da Classificação Fiscal Adotada Pela RFB.

- A RFB adotou uma única classificação fiscal para a Proteína Concentrada de Soja comercializada pela recorrente (o Farelo SPC), nas variações SPC e X-SOY, indicando como correta a utilização do NCM 23.09.9090, em desrespeito à classificação que é utilizada desde os primórdios do produto no país (NCM 23.04.00.10).

- Conforme esclarecido no Relatório de Auditoria, a recorrente adotou diferentes classificações fiscais para os produtos comercializados (NCM 21.06.1000, 23.04.0010 e 23.09.9090), pois se trata de mercadorias distintas: SPC "in natura" (NCM 23.04.00.10) e SPC com adição de amido (NCM 23.09.9090). A RFB, contudo, utilizou-se da Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018 e da Informação Fiscal Cedam n.º 15/2019 para concluir que os produtos em questão deveriam ser classificados exclusivamente no NCM 23.09.9090, o que ocasionaria a glosa do crédito presumido calculado com fundamento no artigo 31, da Lei n.º 12.865/2013.

- Para embasar as afirmações que aqui faremos solicitamos um laudo técnico (Laudo) que, além conter as características físico-químicas do produto, descreve também seu processo industrial. O Laudo foi produzido pela principal pesquisadora que desenvolveu o produto e seu processo industrial, Dra. Paula Fernandes de Siqueira.

- Num primeiro momento, nos valendo das informações do Laudo, abordaremos o histórico do produto. Após, abordaremos as premissas que levaram o AFRFB a classificar os produtos exclusivamente no NCM 23.09.9090, apesar de o NCM 23.04.00.10 ser o único utilizado para a classificação dos produtos do recorrente desde a criação do produto até os dias de hoje, tendo, inclusive, sido convalidado em fiscalização recente por parte da autoridade fazendária. Logo em seguida, para demonstrar o erro das premissas adotadas, discorreremos sobre o que as autoridades classificam como torta, farelo e farinha de soja e, ainda, sobre o processo industrial adotado para a produção dos produtos classificados nos NCM 23.04.0010 e 23.09.9090. Feito isso, demonstraremos que não existe base para a Classificação Fiscal única adotada pela fiscalização (NCM 23.09.9090). Finalmente, por amor ao argumento, teceremos afirmações que evidenciam que, ainda que, por absurdo, a classificação fiscal adotada pela fiscalização para todos os produtos comercializados estivesse correta, ela não poderia ser adotada no período em tela pelo princípio da segurança jurídica, insculpido na Constituição Federal, no CTN e modernamente na Lei de Introdução ao Código Civil (LICC). E, ainda que se a classificação adotada pela RFB estivesse correta, deveria ser aplicável o artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, em relação ao produto classificado na posição 23.09.9090 da NCM.

#### **- Do histórico do produto.**

- O Concentrado Proteico de Soja para aquicultura surgiu no Brasil em 2004 através da necessidade de empresas norueguesas, produtoras de ração para aquicultura, desenvolverem um substituto para Farinha de Peixe. O Farelo de Soja Hipro (48% de proteína) não pode ser usado como substituto da Farinha de Peixe (72% de proteína), pois além de apresentar baixo teor de proteína, possui digestibilidade reduzida devido a presença de fatores antinutricionais.

- A necessidade norueguesa de encontrar um substituto para a Farinha de Peixe, que fosse viável economicamente, fez surgir uma parceria entre uma empresa norueguesa chamada EWOS e uma esmagadora de soja brasileira. No departamento de P&D da empresa brasileira foi desenvolvido um processo que possibilitasse a produção de um farelo de soja com maior teor de proteína que o Hipro, porém sem a necessidade de apresentar características de cor, solubilidade e proteína como as apresentadas pelo Concentrado Proteico da ADM, produto com alto custo disponível na época. O novo Concentrado Proteico não precisava ter 70% de proteína b.s., nem alta solubilidade da proteína e poderia ser torrado, pois a cor não seria um empecilho. O novo produto também não teria restrições tão rígidas em relação % de ferro e análises microbiológicas. Desta maneira desenvolveu-se um processo para extração combinada dos açúcares e óleo da soja através da substituição do solvente hexano por etanol ou do uso combinado de hexano e etanol. A remoção conjunta do óleo e açúcares de soja proporcionou um procedimento mais eficaz com o aumento do teor de proteína no novo produto desenvolvido, se comparado ao Farelo de Soja Hipro.

- Assim, em 2004 nasceu a primeira fábrica no Brasil de Concentrado Proteico de Soja para uso na aquicultura, seguida pela inauguração da segunda em 2007. Sendo a Dra. Paula Fernandes de Siqueira, responsável pelo Laudo, uma das principais responsáveis

pelo desenvolvimento deste produto e implantação das duas primeiras fábricas de SPC no Brasil.

**- Das conclusões da RFB sobre a classificação fiscal.**

- O AFRFB, a partir das duas classificações fiscais utilizadas pelo contribuinte, ora recorrente (para produtos diferentes!), e tendo em vista a Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018, solicitou à Ceclam a avaliação da correta classificação fiscal da Proteína Concentrada de Soja, nas variações SPC e X-SOY (X-600, X-SOY200 e XSOY 80), a qual concluiu pelo enquadramento no NCM 23.09.9090 pelos fatos e argumentos seguintes transcritos da Informação Fiscal:

163. A Informação Fiscal Cedam n° 15/2019 fundamenta os trabalhos desta auditoria e encontra-se disponível na íntegra para consulta às fls. 773/784. A seguir, transcrevem-se os trechos mais relevantes.

i. Informações relevantes constantes nos "Relatórios Técnicos de Produto" fornecido ao MAPA, para as versões SPC e X-SOY (fls. 27/42).

Forma física de apresentação: Farelo.

Composição e formulação: 100% Proteína concentrada de soja Descrição do processo de fabricação e do controle da matéria-prima e do produto acabado:

16. Acerca do Capítulo 23 e das posições 23.04 e 23.09, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado esclarecem o seguinte:

23.04 - Tortas (Bagaços') e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja.

A presente posição comprehende as tortas (bagaços\*) e outros resíduos sólidos da extração, por prensagem, por meio de solventes ou por centrifugação, do óleo contido nos grãos de soja.

Estes resíduos constituem alimentos para o gado muito apreciados.

Os resíduos da presente posição podem apresentar-se em pães achataos, grumos ou sob a forma de farinha grossa ou em pellets (ver Considerações Gerais do presente Capítulo).

A presente posição abrange igualmente a farinha de soja desengordurada, não texturizada, própria para alimentação humana.

Excluem-se desta posição:

b) Os concentrados de proteínas, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja desengordurada, que se destinam a ser adicionados a preparações alimentícias, e a farinha de soja texturizada (posição 21.06). (premissa i e ii nota nossa) (Sublinhas e negrito no original)

23.09 - Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.

Esta posição comprehende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, corno também as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

1) quer a fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos);

2) quer a completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares);

3) quer a entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares.

[..] Excluem-se da presente posição:

c) As preparações que, em razão, principalmente, da natureza, grau de pureza, proporções dos seus diferentes componentes, condições de higiene em que foram elaboradas e, quando for o caso, das indicações que figurem nas embalagens ou

quaisquer outros esclarecimentos respeitantes à sua utilização, possam ser utilizados quer na alimentação de animais quer na alimentação humana (posições 19.01 e 21.06, por exemplo). (grifo no original)

...

17. As Nesh da posição 23.04 explicam que a farinha de soja desengordurada, não texturizada, é classificada como um resíduo sólido da extração do óleo de soja a posição 23.04. Entretanto, quando há processamento posterior, seja por remoção de certos constituintes ou por texturização, como por exemplo os concentrados de proteínas para preparações alimentícias e a farinha de soja texturizada, não se classificam na mencionada posição. Assim, o produto sob análise, que passa por outras fases de industrialização além da produção do farelo de soja e da farinha de soja desengordurada, não se configura como um resíduo sólido da extração do óleo de soja e não se classifica na posição 23.04 como pretendido pela empresa fabricante. (premissa *iiii* nota nossa) (sublinhas no original)

2106.10 1. Concentrado de proteínas de farinha de soja da qual se retirou o óleo, com um teor de proteínas, calculado sobre a matéria seca, de aproximadamente 69 a 71%, obtido a partir de flocos de soja dos quais se retirou o óleo pela eliminação de açúcares fermentáveis e de antígenos, tratamento térmico, moedura e peneiramento. O concentrado não tem textura definida e pode ser utilizado tanto para alimentação humana como para alimentação animal.

2304.00 1. Farinha de soja da qual se retirou o óleo, com teor de proteínas calculado sobre a matéria seca de aproximadamente 50%, obtida por tratamento térmico ao vapor de grãos de soja secos descascados, extração mediante solventes e moedura. A farinha não tem textura definida e pode ser utilizada tanto para alimentação humana como para alimentação animal.

...

21. As Nesh da posição 23.09 esclarecem que lá se classificam os alimentos completos, os alimentos complementares e as PREPARAÇÕES destinadas a entrar na fabricação dos alimentos completos ou complementares para animais. Desta forma, o concentrado de proteína da soja para uso como ingrediente vegetal exclusivamente na alimentação animal e impróprio para alimentação humana classifica-se, por aplicação da RG1, na posição 23.09, que desdobra-se nas seguintes subposições:

(premissa *H1* nota nossa) (grifo no original)

2309.10 - Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho 2309-90 - Outras...

22. Para a definição da subposição, deve ser aplicada a RGC 6, que possui o seguinte comando:

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de sub posição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pela Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

23. Não atendendo aos dizeres da subposição 2309.10, o produto em análise classifica-se, por aplicação da RGI 6, na subposição residual 2309.90, que desdobra-se regionalmente nos seguintes itens:

2309.90.10 - Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)

2309.90.30 Bolachas e biscoitos 2309.90.90 Outras 164. De todo o exposto, resta claro que a proteína concentrada de soja (SPC e X-S0)9, produto que passa por outras fases de industrialização além da produção do farelo de soja, não se configura como um resíduo sólido da extração do óleo de soja e não se classifica na posição 23.04 como

pretendido pela empresa fabricante, e sim na posição 23.09.9090 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). (premissa iii)

- Antes de tratar especificamente da Informação Fiscal Ceclam nº 15/2019, cumpre mencionar que a Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018, que no entendimento do AFRFB trataria de mercadoria análoga à produzida pelo contribuinte não pode ser invocada no presente caso. Isto porque, a despeito do produto analisado se tratar de concentrado de proteína de farinha de soja, o único argumento adotado pela Cosit para o seu enquadramento no NCM 23.09.9090 seria o fato de se destinar a alimentação animal. Não há, no caso, nenhuma discussão a respeito da natureza do produto ou mesmo do processo industrial adotado para a sua produção, os quais são essenciais para a correta classificação dos produtos comercializados pela recorrente.

- A conclusão do AFRFB se baseia nas seguintes premissas, i) que o produto é obtido por supressão de componentes da Farinha de Soja desengordurada, não se configurando, portanto, como um resíduo sólido da extração do óleo de soja, ii) que o produto seria similar ao classificado no NCM 2106.10, podendo se enquadrar na exclusão prevista no item "h" do tópico da NESH para a posição 23.04, iii) que o produto se enquadraria na categoria de preparação para a alimentação animal, e iv) que o produto é obtido a partir de um novo processo industrial com processamento posterior além da produção de farelo de soja e da farinha de soja desengordurada.

- Todas as premissas estão equivocadas como passamos a demonstrar.

**i) de que o produto é obtido por supressão de componentes da Farinha de Soja desengordurada**

- É incorreta a afirmação que o produto não pode se enquadrar na posição 23.04, porque seria um concentrado de proteínas, obtido por eliminação de alguns constituintes da farinha de soja desengordurada, que se destinaria a ser adicionado a preparações alimentícias, e a farinha de soja texturizada (posição 21.06). O produto em questão não é resultado da supressão de componentes da Farinha de Soja desengordurada, mas sim um resíduo sólido da extração do óleo de soja.

- No entendimento do AFRFB, o procedimento adotado pela recorrente para a obtenção do produto atrairia a exclusão prevista no item "b" que trata das exceções da posição 23.04, prevendo que o "produto sob análise é similar ao classificado pelo Parecer de Classificação OMA 2106.10/1, exceto por sua destinação, pois a mercadoria de que trata o parecer é apta a ser utilizada tanto na preparação de alimentação humana quanto alimentação animal, e a mercadoria em questão é adequada apenas ao uso como ingrediente em preparação de alimentação animal.

- A exclusão a que se refere somente se aplica aos produtos da posição 21.06, posto que, quando a posição sujeita à exclusão é exemplificativa tal situação consta da nota para confirmar este fato basta ver a nota que trata da exclusão da posição 23.09, onde consta ao final e expressão por exemplo "(posições nn.nn, nn.nn, nn.nn, por exemplo)".

- O erro perpetrado pelo AFRFB fica mais claro quando são lidas as notas da posição 21.06, que foram olimpicamente ignoradas, e que transcrevemos agora:

(--)21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.10 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas 2106.90 - Outras Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição comprehende:

Classificam-se especialmente aqui:

6) Os hidrolisatos de proteínas, que são formados por uma mistura de aminoácidos e cloreto de sódio, utilizados, por exemplo, dado o gosto que conferem, em preparações alimentícias; os concentrados de proteína, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja, empregados para elevar o teor em proteínas de preparações alimentícias; as farinhas de soja e outras substâncias proteicas, texturizadas. Todavia a presente posição exclui a farinha de soja desengordurada, não texturizada,

mesmo própria para alimentação humana (posição 23.04) e os isolatos de proteínas (posição 35.04).

- Tal item, com uma clareza mediana, afirma que o concentrado de proteína obtido por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja se classifica somente na posição 21.06, e em nenhum outro lugar, e para se enquadrar nesta composição precisa ser utilizado para o consumo humano, fato que não se observa no SPC. Mais, esta nota esclarece que qualquer farinha desengordurada que não seja texturizada se enquadraria na posição 23.04 (como veremos a seguir o SPC pode no máximo ser considerado farinha desengordurada, nunca um produto obtido a partir da farinha desengordurada). Logo, a premissa que levou a exclusão do produto da posição 23.04 está equivocada, pois o produto lá mencionado é o que se encontra exclusivamente na posição 21.06 da NCM.

**ii) de que o produto se enquadraria na exclusão prevista no item "h" do tópico da NESH para a posição 23.04. iii) de que o produto se enquadraria em preparação para a alimentação animal. Do erro da Inclusão do SPC na posição 23.09.**

- A NESH esclarece que nesta posição se incluem preparações, ou seja, produtos misturados, vejamos:

23.09 - Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.

2309.10- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho 2309.90- Outras Esta posição compreende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como também as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

- 1) quer a fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos);
- 2) quer a completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares);
- 3) quer a entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares.

Incluem-se nesta posição os produtos do tipo utilizado na alimentação dos animais, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais e que, por esse fato, perderam as características essenciais da matéria de origem, por exemplo, no caso dos produtos obtidos a partir de matérias vegetais, os que tenham sido sujeitos a um tratamento, de forma que as estruturas celulares específicas das matérias vegetais de origem já não sejam reconhecíveis ao microscópio.

**I.- PREPARAÇÕES FORRAGEIRAS ADICIONADAS DE MELAÇO OU DE AÇÚCARES** Estas preparações consistem em misturas de melaço ou de outras substâncias açucaradas análogas, em proporção geralmente superiora 10%, em peso, com um ou mais elementos nutritivos. Destinam-se, essencialmente, à alimentação de bovinos, ovinos, equídeos e suíños.

Além do seu alto valor nutritivo, o melaço torna os alimentos mais apetitosos e permite, assim, o uso de alguns produtos de fraco valor energético e pouco apreciados pelos animais, tais como a palha, as cascas de cereais, os flocos de linhaça (sementes de linho) e os bagaços de fruta.

As preparações desta espécie, de uma maneira geral, empregam-se diretamente na alimentação dos animais. Algumas, em que o melaço se adiciona a alimentos de elevado valor nutritivo, tais como sêmeas de trigo e torta (bagaço\*) de amêndoas de palma (palmiste) (coconote) ou de copra, utilizam-se, todavia, para a fabricação de alimentos completos ou de alimentos complementares.

**II.- OUTRAS PREPARAÇÕES A,- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A FORNECER AO ANIMAL A TOTALIDADE DOS ELEMENTOS NUTRITIVOS NECESSÁRIOS PARA UMA ALIMENTAÇÃO DIÁRIA RACIONAL E BALANCEADA (ALIMENTOS COMPOSTOS "COMPLETOS")** Estas preparações

caracterizam-se pelo fato de conterem produtos que pertencem a cada um dos três grupos de elementos nutritivos seguintes:

1) Elementos nutritivos denominados "energéticos" constituídos de matérias hidrocarbonadas, tais como amido, açúcar, celulose e gorduras, e destinados a serem queimados pelo organismo animal, para produzirem a energia necessária à vida e alcançar os objetivos dos criadores de animais. Podem citar-se como exemplo de substâncias desta espécie os cereais, beterrabas semi-sacarinhas, sebos e palhas.

2) Elementos nutritivos ricos em substâncias proteicas ou minerais, designados "construtores". Ao contrário dos precedentes, estes elementos não são "queimados" pelo organismo animal, mas intervêm na formação dos tecidos e dos diferentes produtos animais (leite, ovos, etc.). São essencialmente constituídos por matérias proteicas ou minerais. Podem citar-se como exemplo de matérias ricas em substâncias proteicas utilizadas para este fim, as sementes de leguminosas, as borras da indústria da cerveja, as tortas (bagaços\*) e os subprodutos lácteos.

As matérias minerais destinam-se, principalmente, à formação do esqueleto do animal e, no caso das aves, das cascas dos ovos. As mais utilizadas contêm cálcio, fósforo, cloro, sódio, potássio, ferro, iodo, etc.

3) Elementos nutritivos "funcionais". São substâncias que asseguram a boa assimilação pelo organismo animal, dos elementos hidrocarbonados, protéicos e minerais. Citam-se as vitaminas, os oligoelementos, os antibióticos. A ausência ou carência destas substâncias ocasiona, na maior parte dos casos, perturbações na saúde do animal.

Estes três grupos de elementos nutritivos cobrem a totalidade das necessidades alimentares dos animais. A sua mistura e as proporções em que se utilizam variam, consoante a produção zootécnica a que se destinam.

**B.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A COMPLETAR, BALANCEANDO-OS, OS ALIMENTOS PRODUZIDOS NAS PROPRIEDADES AGRÍCOLAS (ALIMENTOS "COMPLEMENTARES")** De uma maneira geral, as substâncias produzidas nas propriedades agrícolas são bastante pobres, tanto em matérias proteicas como em matérias minerais ou em vitaminas. As preparações destinadas a remediar essas insuficiências, de forma a que os animais usufruam uma ração balanceada, são constituídas por proteínas, minerais ou vitaminas e, ainda, por um complemento de matérias energéticas (hidrocarbonadas), que servem de suporte aos restantes constituintes da mistura.

Embora, do ponto de vista qualitativo, a composição destas preparações seja sensivelmente análoga à das citadas no grupo A, delas distinguem-se, todavia, pelo fato de possuírem um teor relativamente elevado de um ou outro dos elementos nutritivos que entram na sua constituição.

Incluem-se neste grupo:

1) Os produtos chamados "solúveis de peixes" ou de "mamíferos marinhos", que se apresentam líquidos ou em soluções espessas, em pasta ou secos, e são obtidos por concentração e estabilização das águas residuais, carregadas de elementos hidrossolúveis (proteínas, vitaminas do grupo B, sais, etc.), provenientes da fabricação das farinhas e óleos de peixes ou de mamíferos marinhos.

2) Os concentrados integrais de proteínas de folhas de cor verde e os concentrados fracionados de proteínas de folhas de cor verde obtidos por tratamento térmico a partir do suco (sumo) de alfafa (luzerna).

**C.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A ENTRAR NA FABRICAÇÃO DOS ALIMENTOS "COMPLETOS" OU "COMPLEMENTARES" DESCritos NOS GRUPOS A E B, ACIMA**

Estas preparações, designadas comercialmente pré-misturas, são geralmente compostos de caráter complexo que compreendem um conjunto de elementos (às vezes denominados "aditivos"), cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Esses elementos são de três espécies:

1) os que favorecem à digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde: vitaminas ou pro vitaminas, aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsificantes, aromatizantes ou aperitivos, etc.;

2) os destinados a assegurar a conservação dos alimentos, especialmente as gorduras que contêm, até serem consumidos pelo animal: estabilizantes, antioxidantes, etc.;

3) os que desempenham a função de suporte e que podem consistir quer em uma ou mais substâncias orgânicas nutritivas (especialmente farinhas de mandioca ou de soja, farelos, leveduras e diversos resíduos da indústria alimentar), quer em substâncias inorgânicas (por exemplo: magnesita, cré, caulin (caulino), sal, fosfatos).

A concentração, nestas preparações, dos elementos referidos em 1) acima e a natureza do suporte são determinadas, especialmente, de forma a conseguirse uma repartição e uma mistura homogêneas desses elementos nos alimentos compostos a que essas preparações serão adicionadas.

Desde que sejam do gênero dos empregados na alimentação animal, também se incluem aqui:

a) as preparações constituídas por diversas substâncias minerais;

b) as preparações compostas por uma substância ativa do tipo descrito em 1) acima e por um suporte; por exemplo: produtos que resultam da fabricação dos antibióticos obtidos por simples secagem da pasta, isto é, da totalidade do conteúdo da cuba de fermentação (trata-se essencialmente do micélio, do meio de cultura e do antibiótico). A substância seca assim obtida, mesmo que se encontre padronizada por adição de substâncias orgânicas ou inorgânicas, possui um teor de antibiótico situado geralmente entre 8 e 16%, utilizando-se como matéria de base na preparação, em particular, das "pré-misturas". As preparações incluídas neste grupo não devem, todavia confundir-se com certas preparações para uso veterinário. Estas últimas, de uma maneira geral, distinguem-se pela natureza necessariamente medicamentosa do produto ativo, pela sua concentração nitidamente mais elevada em substância ativa e por uma apresentação muitas vezes diferente.

Também se incluem aqui:

1) As preparações para animais, tais como cães e gatos, constituídas por uma mistura de carne, miudezas e outros ingredientes, apresentadas em recipientes hermeticamente fechadas que contenham, aproximadamente, a quantidade necessária para uma refeição.

2) Os biscoitos para cães ou outros animais, geralmente fabricados com farinha, amido ou cereais, misturados com torresmos ou farinha de carne.

3) As preparações açucaradas, mesmo que contenham cacau, concebidas para serem exclusivamente consumidas por cães ou outros animais.

4) As preparações alimentícias para pássaros (por exemplo, uma preparação de painço, alpiste, aveia descascada e de linhaça (sementes de linho), utilizada como alimento principal ou completo para periquitos) ou para peixes.

As preparações para alimentação de animais da presente posição apresentam-se muitas vezes, em pellets (ver Considerações Gerais do presente Capítulo).

Excluem-se da presente posição:

a) Os pellets constituídos de uma única matéria ou por uma mistura de matérias, que se incluem como tal em determinada posição, mesmo adicionados de um aglutinante (melaço, matéria amilácea, etc.), em proporção que não ultrapasse 3%, em peso (posições 07.14, 12.14, 23.01, por exemplo). (grifos nossos)

b) As simples misturas de grãos de cereais (Capítulo 10), de farinhas de cereais ou de farinhas de legumes de vagem (Capítulo 11).

c) As preparações que, em razão, principalmente, da natureza, grau de pureza, proporções dos seus diferentes componentes, condições de higiene em que foram

elaboradas e, quando for o caso, das indicações que figurem nas embalagens ou quaisquer outros esclarecimentos respeitantes à sua utilização, possam ser utilizados quer na alimentação de animais quer na alimentação humana (posições 19.01 e 21.06, por exemplo).

- d) Os desperdícios, resíduos e subprodutos vegetais da posição 23.08.
  - e) As vitaminas, mesmo de constituição química definida, misturadas entre si ou não, mesmo apresentadas em um solvente ou estabilizadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, por adsorção em um substrato ou por revestimento, por exemplo, com gelatina, ceras, matérias graxas (gordas), desde que a quantidade das substâncias acrescentadas, substratos ou revestimentos não modifiquem o caráter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral (posição 29.36).
  - f) Os produtos do Capítulo 29.
  - g) Os medicamentos das posições 30.03 e 30.04.
  - h) As substâncias proteicas do Capítulo 35.
  - Ij) As preparações da natureza de desinfetantes antimicrobianos, utilizadas na fabricação de alimentos para animais para combater microrganismos indesejáveis (posição 38.08).
  - k) Os produtos intermediários da filtração e da primeira extração, obtidos no curso da fabricação de antibióticos e os resíduos dessa fabricação cujo teor em antibióticos não ultrapasse, geralmente, 70% (posição 38.24).
- Perdoem-nos por manter a NESH na íntegra neste ponto, mas o fazemos para que fique claro que ESTA POSIÇÃO TRATA EXCLUSIVAMENTE DE PREPARAÇÕES, CONSTITUÍDAS DE UMA MISTURA DE DIVERSOS ELEMENTOS NUTRITIVOS e não de produtos puros como é o caso do SPC, tanto é assim que os pellets constituídos de uma única matéria ou por uma mistura de matérias em proporção que não ultrapasse 3% (mantendo a sua condição de produto puro), são excluídos da posição 23.09, vide Seção II nota 1 da TIPI. Produtos puros não são preparações e o AFRFB reconhece a pureza do produto comercializado pela recorrente e corretamente classificado na posição 2304. Logo, o SPC in natura, por se tratar de produto puro (e não uma preparação constituída de uma mistura de diversos elementos nutritivos) não pode ser classificada na posição 23.09, qualquer que seja a subposição.
- E para que não pare de dúvidas transcrevemos a nota 1 da TIPI da posição 23.09, que exclui os resíduos do tratamento vegetal. Vejamos:
- 1.- Incluem-se na posição 23.09 os produtos do tipo utilizado para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, de tal forma que tenham perdido as características essenciais da matéria de origem, excluindo os desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais resultantes desse tratamento.
  - A classificação 23.09.9090, não comporta o produto SPC comercializado em sua forma in natura e pura, mas apenas com adições.
  - A esse respeito, cumpre esclarecer, ainda, que não houve a adoção de classificações fiscais distintas para um mesmo produto. De fato, a recorrente corretamente utilizou o NCM 23.09.9090 exclusivamente para os produtos com adição de amido. A adoção dessa classificação deu-se em virtude da adição de novo componente à Proteína Concentrada de Soja destinada à exportação, qual seja, o amido, para atendimento das exigências do mercado europeu, que exige no mínimo 0,5% (meio por cento) de amido de qualquer fonte. O "BOM X-SOY" (anexo), que é o relatório que lista a composição de cada produto, indica que o produto exportado pela recorrente representa um preparo.
  - Com a adição desse novo componente ao produto comercializado, o SPC deixou de ser um produto puro (posição 2304), passando a se enquadrar no conceito de mistura, e, portanto, adequadamente classificada no NCM 23.09.9090.

**Da Classificação Correta do SPC posição 23.04. iii) de que o produto é obtido em um novo processo industrial.**

- Diante dos fatos expostos resta claro que a NCM correta do SPC é a posição 23.04.
- Seguimos. Demonstraremos agora, com amparo no Laudo, que (i.) a premissa de uma nova industrialização não se sustenta, (ii.) o SPC é obtido a partir do esmagamento da soja para obtenção do óleo de soja, (iii.) o farelo HIPRO não se enquadra no conceito de farinha, (iv.) o SPC pode se enquadrar tanto no conceito de farinha, alargando bastante até como farinha desengordurada, quanto no conceito de farelo, mas nunca como produto obtido a partir da supressão de componentes da farinha de soja desengordurada.
- Importante definir, segundo as normas brasileiras, é o farelo, farelo cru e tostado, farelo tipo 1, 2 e 3, farinha, farelo pelletizado e torta de soja. A Resolução CONCEX N°169 de 08 de março de 1989 — Conselho Nacional do Comércio Exterior, assim define cada produto:

**DA TORTA DE SOJA** - A torta de soja é o produto obtido pelo processamento industrial dos grãos de soja, através de prensagem mecânica, devendo apresentar aspecto e odor peculiares ao produto fresco, sem vestígios de decomposição, livre de matérias estranhas e/ ou não inerentes à lavoura de soja, sendo classificada, segundo o teor de proteínas totais, em dois tipos, com as seguintes características:

**TIPO 1** Proteínas totais Mínimo: 44% Teor de umidade Máximo: 12,5% Teor de gordura residual Máximo: 6% Teor de fibras Máximo: 8% Teor de cinzas Máximo: 7%  
**TIPO 2** Proteínas totais Mínimo: 40% Teor de umidade Máximo: 12,5% Teor de gordura residual Máximo: 6% Teor de fibras Máximo: 8% Teor de cinzas Máximo: 7%

**DO FARELO DE SOJA** - O farelo de soja é o produto obtido da extração do óleo dos grãos de soja, com emprego de solventes e/ ou através de processo mecânico e será ordenado em classes, subclasses e tipos.

**DAS CLASSES** a) **FARELO TOSTADO**: deverá apresentar aspecto e odor peculiares ao produto tostado e ser livre de matérias estranhas e/ ou não inerentes à lavoura de soja, contendo ainda as seguintes características básicas:

Teor de umidade Máximo: 12,5% Teor de gordura residual Máximo: 2,5% Teor de fibras Máximo: 7% Teor de cinzas Máximo: 7% Atividade ureática com variação máxima de 0,5 mg/ N/ G mínima a 30°C (Métodos ADCS) ou equivalente;

Teor de areia/ sílica Máximo: 2,5%

b) **FARELO CRU**: deverá apresentar aspecto e odor peculiares ao produto fresco e ser livre de matérias estranhas e/ ou não inerentes à lavoura de soja, contendo ainda as seguintes características básicas:

Teor de umidade Máximo: 12,5%; Teor de gordura residual Máximo: 2,5% Teor de fibras Máximo: 7% Teor de cinzas Máximo: 7% Atividade ureática com variação mínima de 0,5 mg/ N/ G mínima a 30°C (Métodos ADCS) u equivalente;

Teor de areia/ sílica Máximo: 2,5% **DAS SUBCLASSES** O farelo de soja — tostado ou cru — será ordenado, segundo sua apresentação, em 3 (três) subclasses:

**SUBCLASSE 1: PELETIZADO** — é aquele que sofreu pressão mecânica, após sua obtenção, formando aglomerados de forma geralmente cilíndrica.

**SUBCLASSE 2: GRANULADO** — é aquele obtido por extração direta do óleo e não submetido posteriormente à moagem.

**SUBCLASSE 3: MOÍDO** — é aquele obtido por extração direta do óleo e submetido a uma moagem posterior.

**DOS TIPOS** O farelo de soja — tostado ou cru — será ordenado, segundo o teor de proteínas, em 4 (quatro) tipos:

**TIPO 1:** teor mínimo de proteínas: 48% **TIPO 2:** teor mínimo de proteínas: 46% **TIPO 3:** teor mínimo de proteínas: 44% **TIPO 4:** teor mínimo de proteínas: 42% **DA FARINHA DE SOJA** A farinha de soja é o produto moído obtido, após a extração do

óleo por solventes, dos grãos de soja previamente descorticados e será classificada em classes e tipos, com as seguintes características:

a) FARINHA TOSTADA: inclui-se nesta classe o produto que foi submetido a tratamento térmico após a extração do óleo. Deverá apresentar aspecto e odor peculiares ao produto tostado e ser livre de matérias estranhas e/ ou não inerentes à lavoura de soja, constituindo-se em um tipo único, com as seguintes tolerâncias:

Teor de umidade Máximo: 10% Teor de proteínas totais Mínimo: 49% Teor de gordura residual Máximo: 1% Acidez em solução normal Máximo: 2% v/p Teor de fibras Máximo: 3% Teor de cinzas Máximo: 6%

Resíduo de Tamiz XX8 Máximo: 5% Atividade ureática: variação de pH inferior a 0,5%  
b) FARINHA CRUA: esta classe compreende o produto não submetido a tratamento térmico. Deverá apresentar aspecto e odor peculiares ao produto fresco e ser livre de matérias estranhas e/ ou não inerentes à lavoura de soja, constituindo-se em um único tipo, com as seguintes características:

Teor de umidade Máximo: 8% Teor de proteínas totais Mínimo: 50% Cor (colorímetro de Kentz-Jones Martins) Máximo: 25,5% Teor de gordura residual Máximo: 1% Acidez em solução normal Máximo: 2% v/p Teor de fibras Máximo: 3% Teor de cinzas Máximo: 6% Resíduo de Tamiz XX8 Máximo: 5% - Esta classificação também é adotada, para o farelo de soja, pelo MAPA através da Portaria nº 795 de 15 de dezembro de 1993.

- Como vemos é reconhecido pelo AFRFB que o material sujeito a segunda fase de processamento é o farelo tipo 1 48% de proteína, logo, em nenhuma hipótese segundo as normas brasileiras, a recorrente processou farinha de soja desengordurada posto que para ser considerado farinha de soja a proteína mínima é de 49%. - Logo, as características físico químicas do produto afastam qualquer possibilidade das conclusões do AFRFB estarem corretas. O SPC no máximo se enquadraria ele mesmo como farinha. O produto se enquadra segundo as normas técnicas, tanto como farinha quanto farelo, ambos decorrentes da extração de óleo de soja. O Laudo entende pela análise de seus componentes como sendo mais correto enquadrá-lo como Farelo de Soja Tipo 1. Ver respostas e conclusão do Laudo.

- A Embrapa já classifica o Farelo e a torta de soja como a mesma coisa. Conforme publicação da Embrapa de 2015 Tecnologia para produção do óleo de soja: descrição das etapas, equipamentos, produtos e subprodutos: "o óleo é parcialmente extraído por meio mecânico em prensas contínuas ou "expelers", seguido de uma extração com solvente orgânico. O material que deixa a prensa é a torta, a qual é submetida à ação do solvente orgânico, que dissolve o óleo residual da torta, deixando-a praticamente sem óleo. O solvente é recuperado e o óleo separado do solvente é misturado ao óleo bruto que foi retirado na prensagem. Essa mistura dos dois óleos é submetida a uma filtração, para eliminar mecanicamente suas impurezas, que são partículas arrastadas dos cotilédones dos grãos. A torta ou farelo extraído, contendo menos de 1% de óleo, é submetido a uma moagem e, em seguida, é armazenado em silos ou ensacado." (grifo nosso)

- Tal publicação já esclarece que o óleo pode ser retirado por meio de um procedimento contínuo tal como o processo da recorrente.

- As normas não dizem que o resíduo mencionado na posição 23.04, seria o decorrente de uma única fase de processamento, conclusão do AFRFB sem qualquer amparo legal. E, no caso, não houve dois processamentos, mas um único processamento contínuo em duas fases, com dois

solventes, o que somente ocorre porque foram aproveitadas plantas existentes para a implementação da tecnologia, como esclarece o Laudo em suas páginas 5 a 8.

- A definição da tecnologia e do solvente a serem utilizados para extração do óleo soja dependerá de diversos fatores, porém os principais são: a) definir se o produto se destinará ao consumo animal ou humano; b) se animal, definir quais espécies animais são de interesse e quais os parâmetros de qualidade e legislação que o produto precisa

atender estas espécies; c) definir se o objetivo é produzir apenas óleo ou aproveitar os resíduos de produção em forma de Farelos, Lecitina e outros coprodutos possíveis etc; d) a definição dos equipamentos e solvente de extração a serem utilizados, também depende da situação atual da fábrica, ou seja, se a fábrica já possui processo e equipamentos instalados que precisam ser aproveitados ou se a planta será construída com todos os equipamentos novos "partindo do zero"; e e) valor de investimento necessário.

- Para a farelos destinados ao consumo animal:

- OPÇÃO 1: Quando os objetivos são produzir óleo e uma torta (FARELO) para consumo animal com valor de proteína entre (44 a 48%), o solvente utilizado é o hexano e a matéria prima que alimenta o extrator é o grão de soja preparado.
- OPÇÃO 2: Quando os objetivos são produzir óleo e uma torta (FARELO) para consumo animal com valor de proteína superior a 48%, ou seja (SPC) com 60% de proteína, considerando uma planta completamente nova "partindo do zero", o solvente utilizado é o etanol e a matéria prima que alimenta o extrator é o grão de soja preparado;
- OPÇÃO 3: Ou ainda, quando inicialmente já havia uma planta industrial apta a trabalhar com hexano e produzir FARELO com até 48% e, apenas posteriormente, desejou-se produzir farelo com concentrações superiores a 48%, (SPC com 60% de proteína), agraga-se no processo a extração com a utilização de etanol. Ou seja, a soja preparada é inicialmente sujeita à extração com hexano seguida diretamente, em processo contínuo, da extração utilizando etanol como solvente. Apenas após a extração com hexano e etanol obteremos o Farelo de Soja com valor de proteína superior a 48% e o óleo de soja. O procedimento para a obtenção do SPC, nesse caso, envolve uma extração contínua, com dois tipos de solvente (hexano e etanol), para possibilitar a máxima obtenção do óleo de soja e, consequentemente, a maior concentração de proteína no resíduo gerado.

- Como se vê nenhuma premissa adotada pelo AFRFB se sustenta, todas abordadas aqui, e afastadas com suporte na leitura da TIPI, da NESH e do Laudo. Com a análise em conjunto de todos estes elementos é possível afirmar categoricamente que a classificação fiscal adequada para o produto SPC puro é a posição 23.04.

- Reiteramos, por relevante, que os produtos comercializados pela recorrente e classificados no NCM 23.09.9090 referem-se única e exclusivamente aquele sujeitos à exportação, os quais, por terem a inclusão de amido em sua composição (a legislação do país comprador notadamente Comunidade Europeia, que exige no mínimo 0,5% de amido de qualquer fonte), não se tratam de produtos puros, mas sim misturas sujeitas à classificação distinta.

- Diante disso deve ser provida a Manifestação de inconformidade no tópico para adotar a classificação fiscal da posição 23.04, e restabelecer os créditos presumidos.

#### **Da aplicação do princípio da segurança jurídica, Art. 146 do CTN, artigo 23 e 24 da LICC.**

- Admitindo, para argumentar, que não sejam acolhidas as afirmações acima, temos que aplicável ao presente caso a previsão do art. 146 do CTN, e arts. 23 e 24, ambos da LICC, posto que a recorrente já foi submetida a fiscalização de diversos períodos (despachos decisórios e informação fiscal anexa) em que foram validadas as classificações fiscais adotadas. Logo, qualquer alteração no entendimento envolvendo a correta classificação fiscal dos produtos comercializados pela recorrente somente pode ser adotada para períodos de apuração posteriores ao primeiro trimestre de 2020, quando a autoridade deu conhecimento a este contribuinte a respeito da suposta classificação fiscal correta a ser empregada para seu produto a despeito da autorização para o uso de classificação fiscal diversa em outros procedimentos de fiscalização já finalizados.

- Assim dispõe os dispositivos mencionados:

**CTN Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

**LICC Art. 23.** A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. [Regulamento]

*Parágrafo único. (VETADO). [Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018]*

**Art. 24.** A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. [Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018]*

- Também por este motivo, segurança jurídica, deve ser provido o presente recurso para restabelecer o crédito presumido glosado.

#### **Da aplicação do artigo 8º da Lei 10.925/2004.**

- Se não restabelecidos os créditos presumidos glosados deve ser aplicado o artigo 8º da Lei 10.925/2004, para determinar que sejam apurados os créditos presumidos ali previstos sobre as aquisições de soja de pessoas físicas, eis que o produto se encontra no capítulo 23 da NCM e não se lhe aplicam as vedações do artigo 30 da lei 12.865/2013, por não se enquadrar no referido rol lá mencionado.

#### **Lei 10.925/2004**

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

#### **Lei 12.865/2013.**

Art. 30. A partir da data de publicação desta Lei, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi.

- Assim, caso não provido o presente recurso no tópico para restabelecer os créditos presumidos, o que se admite para argumentar, deve ser determinado a unidade de origem que apure os créditos presumidos decorrentes da aquisição de bens de pessoa

física ou recebidos de cooperado pessoa física, conforme previstos no artigo 8º da Lei 10.925/2004, nos termos da fundamentação.

## II- AQUISIÇÕES DA EMPRESA CMU ENERGIA LTDA

Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

21. Também serão glosadas as aquisições da empresa CMU Energia Ltda. (CNP 05.827.554/0001-80), pois, conforme pode ser consultado nas notas fiscais fome idas (fls. 139/141/142/145/146), trata-se de aquisição de serviço de assessoria na área de comercialização de energia. Tal aquisição não se trata de bens para revenda nem de serviços utilizados como insumo, já que não se enquadra nos critérios de essencialidade ou de relevância, estabelecidos no Recurso Especial 1.221.170/PR.

A relevância deve levar em conta a particularidade do contribuinte ou de um determinado mercado, no mercado livre de energia é impossível atuar sem a intervenção de corretores (assessores de comercialização) posto que estes realizam a interface com os consumidores finais e produtores de energia.

## III – RECLASSIFICAÇÃO PARA A CST 50 - Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

27. Ou seja, de acordo com as operações da pessoa jurídica, não se vislumbra hipótese em que uma mercadoria para revenda no mercado interno, seja adquirida de forma tributada e saia do estabelecimento na situação de não tributada.

28. Por isso, os critérios referentes às aquisições de mercadorias para revenda foram reclassificados com CST 50 (Crédito vinculado às saídas tributadas no mercado interno).

29. A reclassificação está disponível para consulta no arquivo não-paginável na pasta "Planilhas Fiscalização" no arquivo "3 — Base de Cálculo dos Créditos Básicos e Presumidos por Natureza e CST com Glosas.xlsx" na aba "BÁSICOS — Glosas e Rateio" (fl. 439).

- Esta glosa carece de amparo legal pois um contribuinte está impedido de utilizar rateio e custo integrado no mesmo ano calendário, pois se utilizar o custo integrado em relação a estas mercadorias adquiridas para revenda também terá que excluir a receita daí obtida do rateio com as outras receitas obtidas pelo estabelecimento.

- Vejamos o que diz a Lei:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 22a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

- Mas se por hipótese entender-se possível o procedimento adotado pelo AFRFB, deve ser provido o recurso para determinar que seja refeito o rateio para excluir dele a receita oriunda das mercadorias adquiridas para revenda o que resultará no mesmo crédito passível de resarcimento.

- Logo deve ser afastada a glosa decorrente dos ajustes procedidos pelos fundamentos acima.

#### **IV- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS — DESPESAS PORTUÁRIOS VLI MULTIMODAL S.A**

- Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

39. *A contribuinte tomou créditos sobre aquisições de serviços prestados pela empresa VLI Multimodal S.A. (CNPJ 42.276.907/0005-51).*

40. *Em resposta à intimação, foi apresentado cópia das notas fiscais amostradas (fls. 92/416). As notas da VLI Multimodal S.A. possuem código de serviço 20.01 (Serviços portuários, ferroportuários (sic), utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência logística e congêneres) e correspondem a Serviço de Embarque.*

...

43. *Ainda que esteja incluído, em algumas das notas fiscais apresentadas, o serviço de armazenagem, este sim possível de creditamento, não há como distingui-lo dos demais serviços portuários praticados, já que a descrição consta apenas como serviço de embarque.*

- A empresa exporta a maior parte de sua produção a legislação brasileira exige que a movimentação no porto seja efetuada por empresas credenciadas, logo se suprimido os serviços citados seria impossível a empresa auferir a receita com a venda de seus produtos ao exterior, logo, impossível subsistir sem os serviços aqui discutidos.

- Estes serviços também compõe o frete e armazenagem da mercadoria até o destinatário no exterior, notem a que a prestação é multimodal, então todos os custos estão relacionados ao frete da mercadoria.

- Diante do exposto deve ser afastada a glosa efetuada e concedido o crédito pleiteado, notadamente diante do conceito atual de insumo posto que essenciais e relevantes na atividade da empresa.

#### **V- TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA - Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:**

62. *Observa-se que transferências de mercadorias entre matriz e filiais, ou entre filiais para comercialização ou industrialização, possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que continuam em propriedade da empresa.*

63. *Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias como mudança de propriedade, não há que se falar em tributação pelas contribuintes. Consequentemente, não geram crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e Cofins, pois não decorrerão de venda.*

- Alega o AFRFB que tais despesas se referem à mera transferência de mercadorias entre unidades da empresa, tendo, por tal razão, sido excluídos da base de cálculo dos créditos.

- Contudo, cumpre referir que tal serviço é essencial, sem o qual não seria possível a obtenção do produto final.

- Importante esclarecer que frete é um serviço como outro qualquer, tanto que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS comporta referência a serviço quase que exclusivamente para poder tal imposto abarcá-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço, a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 30 das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer delonga, pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições. Logo, tal raciocínio se aplica no caso de transferência de insumos, produtos inacabados entre estabelecimentos industriais, posto que também neste caso o frete nada mais é do que serviço utilizado como insumo.

- Logo, o frete é um serviço utilizado como insumo, é custo de produção e essencial ao processo produtivo da empresa, não estando a apropriação de créditos condicionada a natureza do insumo transportado, razão pela qual deve ser afastada a glosa procedido no ponto.

#### **VI- DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO-TRIBUTADOS/SUSPENSOS.**

- Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

*55. Em suma, como não é possível a concessão de créditos da Contribuição para o Pis e da Cofins decorrentes de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição ("bem principal"), o frete relativo a esses bens ("acessórios") não pode ser admitido como crédito. Assim, por força do inciso II, § 2º, artigo 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não foram acatadas como geradoras de crédito as notas fiscais e conhecimentos de transporte relativos aos fretes de compra de insumos que não tiveram incidência das contribuições nem os fretes sobre devolução de produtos vendidos sem a incidência das contribuições.*

- A glosa deve ser afastada pelos fundamentos que seguem. Cumpre esclarecer que frete de aquisição é um serviço como outro qualquer, tanto que a letra S do ICMS está lá quase que exclusivamente para poder tal imposto abarca-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer outra delonga pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições.

- Sobre o tema colacionamos o julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que segue:

*Processo nº 13971.005212/2009-94 Recursos nº 13.971.005212200994 Voluntário Acórdão nº 3403-003.164 — 4aCâmara/ 3<sup>a</sup> Turma Ordinária Sessão de 20 de agosto de 2014 Matéria COFINS — PAGAMENTO A MAIOR — PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO Recorrente BUNGE ALIMENTOS SA.*

*Recorrida FAZENDA NACIONAL...*

**ASSUNTO : CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS** Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO.**

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí restante.

CRÉDITO. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTEMENTE DO BEM TRANSPORTE ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO.

O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.(sublinhei)

O interessado impetrou o Mandado de Segurança nº 1073920-72.2021.4.01.3400/DF, contra ato atribuído ao CHEFE DA COORDENAÇÃO GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - COCAJ, objetivando no mérito, que os processos administrativos enumerados na inicial sejam distribuídos, analisados e decididos no prazo de 30 (trinta) dias.

O juízo da 20<sup>a</sup> Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal proferiu decisão nos seguintes termos:

Ante o exposto, CONCEDO PARCIALMENTE SEGURANÇA para determinar que à autoridade impetrada que realize a distribuição dos processos administrativos listados na exordial no prazo de 30 (trinta) dias.

Os autos foram distribuídos para a 17<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJ em 06/01/2022.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e está fundamentada nos seguintes termos:

**“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES.**

Em razão da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição devida no mês.

Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição sobre o frete pago na aquisição de bens. Somente se for possível a apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

**REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARQUE ADUANEIRO.**

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembarque aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA DO CECLAM. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO E DOS CONTRIBUINTES.

Solução de Consulta do CECLAM a respeito de classificação fiscal tem caráter vinculativo, até sua eventual revogação ou reforma.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.**

Por força dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade, trazer aos autos todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Precluindo o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.**

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

**DOUTRINA. EFEITOS.**

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente****Direito Creditório Não Reconhecido”**

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) nulidade do acórdão recorrido, pois nenhum precedente jurisprudencial e documentos foi alvo de efetiva apreciação pela 17<sup>a</sup> Turma da DRJ-07 e que os argumentos produzidos e o laudo elaborado pela Dra. Paula Fernandes de Siqueira Machado foram somente mencionados no relatório da decisão, no entanto, nenhum confrontamento houve, nenhuma consideração fática ou jurídica, nenhuma análise dessa e das demais provas documentais acostadas aos autos;

(ii) foram violados, a um só tempo, o art. 93, IX, da Constituição Federal, o art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972 e os arts. 2º, 38, e 50, II, § 1º, da Lei nº 9.784/1999;

(iii) todos os argumentos apresentados no âmbito de sua Manifestação de Inconformidade e da petição protocolada em 31.05.2021 evidenciam, à exaustão, a correta classificação fiscal adotada para o SPC, o que autoriza a apuração de crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda do produto no mercado interno ou da exportação, nos termos dos arts. 31 e 32 da Lei nº 12.865/2013;

(iv) atua na produção e comercialização do SPC, que se trata de um resíduo sólido decorrente da extração do óleo contido nos grãos de soja, utilizado para alimentação animal, o qual sempre foi classificado, desde o início de sua produção no país, na posição NCM 23.04;

(v) traz histórico do produto denominado SPC;

(vi) ao contrário do quanto destacado no âmbito do acordão recorrido, tanto a Solução de Consulta Cosit nº 98.369/2018 quanto a Informação Fiscal CECLAM nº 15/2019 não possuem efeitos vinculantes para a Recorrente e para o CARF;

(vii) a Solução de Consulta Cosit nº 98.369/2018, em princípio, trata de produto similar ao produzido pelo contribuinte, mas não é possível confirmar se se trata especificamente do SPC;

(viii) não é possível, portanto, vincular o contribuinte ao conteúdo muitíssimo genérico de uma consulta a respeito de um produto que não foi detalhadamente descrito e cujo teor sequer avalia a possibilidade de classificação do produto ali discutido na posição 23.04;

(ix) o mesmo entendimento envolvendo a ausência dos efeitos vinculantes da Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018 pode ser aplicado à Informação Fiscal CECLAM n.º 15/2019;

(x) para fins de classificação fiscal de mercadorias e serviços há apenas a possibilidade de apresentação de consulta externa efetuada pelo próprio contribuinte interessado, conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013 [recentemente revogada pela Instrução Normativa n.º 2.058/2021] e pela Instrução Normativa RFB n.º 1.464/2014 [recentemente revogada pela Instrução Normativa n.º 2.057/2021];

(xi) as próprias informações fornecidas na manifestação apresentada em 31.05.2021 reforçam a inexistência do caráter vinculante da Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018 e da Informação Fiscal CECLAM n.º 15/2019, isto porque, em jan/2021, a Recorrente efetuou a exportação de SPC para a Grobest Corporation Ltd. (“Grobest”), localizada na Tailândia, sendo que a Declaração Única de Exportação (“DUE”) apresentada para despacho aduaneiro das mercadorias [DU-E 21BR000065691- 5] foi submetida à análise fiscal e selecionada para conferência no canal laranja [cf. fls. 347 e seguintes dos autos];

(xii) após a apresentação de toda a documentação solicitada pela fiscalização aduaneira, a mercadoria em questão foi devidamente liberada sem nenhum questionamento adicional a respeito de sua classificação fiscal, o que evidencia o correto enquadramento utilizado para o SPC na posição NCM 23.04 e, ainda, a inexistência de qualquer efeito vinculante da Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018 e da Informação Fiscal CECLAM n.º 15/2019;

(xiii) o SPC não é o resultado da supressão de componentes do farelo ou farinha de soja desengordurados, como assume o CECLAM no âmbito da Informação Fiscal CECLAM n.º 15/2019, mas o próprio resultado do processamento e extração de óleo dos grãos de soja [farelo ou farinha];

(xiv) na visão do CECLAM, o SPC seria muito similar ao produto descrito na posição 21.06, mas, como esse código seria aplicável apenas aos preparados para alimentação humana, então a classificação deveria ser remetida para os códigos próprios das preparações para alimentação animal, como a posição 23.0;

(xv) o raciocínio desenvolvido é tortuoso: supriu-se o SPC da posição 23.04 por conta de uma exclusão vinculada à classificação da posição 21.06, a despeito de esse não poder ser aplicado; e, ao invés de simplesmente entender que tal exclusão é inaplicável, mantendo-se a posição 23.04, o CECLAM retorna ao Capítulo 23 para buscar outros códigos possíveis, obtendo, por suposta eliminação, a posição 23.09;

(xvi) nos casos em que o produto é caracterizado como farinha de soja desengordurada, não texturizada, a própria NESH exclui a aplicação da posição NCM 21.06 e remete para a posição NCM 23.04;

(xvii) de acordo com a NESH, a posição 23.04 compreende as tortas e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, decorrentes da extração, por prensagem, do óleo contido nos grãos de soja;

(xviii) em teoria, o SPC enquadra-se no produto descrito no Parecer de Classificação OMA n.º 2304.00/1, porque corresponde exatamente a farinha de soja

desengordurada, resultante do tratamento dos grãos de soja secos e descascados com solventes [hexano e etanol];

(xix) no procedimento adotado para a produção do SPC não existem dois processos produtivos, mas um único processamento, o qual, por conta dos equipamentos da planta da Recorrente, dá-se em duas etapas contínuas, como se depreende de laudo técnico elaborado pela Dra. Paula Fernandes de Siqueira Machado, engenheira química responsável pelo desenvolvimento do produto no país (o “Laudo”), acostado às fls. 300 e seguintes dos autos;

(xx) com base, ainda, na análise da Resolução CONCEX n.º 169/1989 é possível afastar o argumento apresentado pelo CECLAM de que o SPC seria decorrente do processamento da farinha de soja desengordurada, pois, além de o processo de obtenção do SPC gerar (entre outros) o óleo de soja como resíduo, o conceito de farinha envolve a existência de um teor mínimo de proteína de 49%, o que somente é obtido ao final do processo de extração do SPC;

(xxi) esse mesmo raciocínio é extraído da Portaria do Ministério da Agricultura e Pecuária (“MAPA”) n.º 795/1993, que regulamenta a qualidade, embalagem e apresentação dos farelos de soja;

(xxii) o SPC poderia ser caracterizado como um resíduo sólido denominado farelo de soja, resultante da extração, via solventes, do óleo dos grãos de soja. Por outras palavras, segundo o Laudo, SPC representaria um farelo desengordurado ou, no máximo, uma farinha desengordurada, mas nunca algo decorrente do processamento de tal farinha, atendendo à literalidade do texto da posição 23.04;

(xxiii) a posição 23.09.90 é uma posição que trata exclusivamente de preparações constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos e não de produtos puros como é o caso do SPC;

(xxiv) logo, o SPC, por se tratar de produto puro (e não uma preparação constituída de uma mistura de diversos elementos nutritivos) não pode ser classificado na posição 23.09, qualquer que seja a subposição;

(xxv) em resumo, todas as preparações utilizadas na alimentação de animais que (i.) forem constituídas da mistura de diversos elementos nutritivos; (ii.) mediante o tratamento de matérias animais e vegetais que, por este fato, percam as características essenciais da matéria de origem, de modo que as estruturas celulares específicas não sejam reconhecíveis ao microscópio, devem, na ausência de um item mais específico, ser classificadas na posição 23.09.90.90;

(xxvi) no caso específico do SPC, não são adicionados quaisquer compostos e/ou elementos para a sua produção, sendo sua obtenção o resultado direto da extração do óleo dos grãos de soja;

(xxvii) o SPC representa, portanto, o farelo (farinha) desengordurado, sem a introdução de nenhum tipo de aditivo, não representando, assim, uma mistura de elementos nutritivos;

(xxviii) em seu processo produtivo, o SPC não perde as características essenciais de sua matéria de origem (i.e., grãos de soja), sendo devidamente mantidas as suas estruturas celulares;

(xxix) o entendimento da Recorrente, envolvendo a adequada classificação fiscal do SPC pela foi corroborado pelo renomado Instituto de Pesquisas Tecnológicas (“IPT”), que possui vínculo com a Secretaria de Desenvolvimento Econômico do Estado de São Paulo e

expertise na análise de processos industriais e classificação de mercadorias, contando com laboratórios capacitados e equipe de pesquisadores e técnicos altamente qualificados, conforme Parecer Técnico nº 21.251-301, emitido em dez./2020 [cf. fls. 410 e seguintes dos autos];

(xxx) caso não sejam acolhidos os argumentos apresentados envolvendo a correta classificação fiscal do SPC, deve sim ser observado o princípio na segurança jurídica insculpido no art. 146 do CTN e nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942, o que impede a glosa dos créditos discutido no âmbito do presente processo administrativo, pois desde o desenvolvimento de seu processo produtivo no país, o SPC sempre foi classificado na posição 23.04, seja pela Recorrente, seja pelos demais produtores existentes no mercado brasileiro;

(xxxi) a classificação fiscal adotada, contudo, nunca foi alvo de questionamentos, sendo que a Recorrente foi submetida a fiscalização em diversos períodos para análise dos créditos de PIS e COFINS apropriados sem qualquer indicação de que a classificação até então adotada estaria incorreta;

(xxxii) desde meados de 2009, vem exportando os seus produtos para o exterior, sendo que todas as análises efetuadas sempre validaram a adoção da posição 23.04 para o SPC;

(xxxiii) qualquer alteração no entendimento anteriormente validado pela RFB envolvendo a correta classificação fiscal dos produtos comercializados pela Recorrente somente pode ser adotada a partir de fev/2020, quando houve a intimação da Recorrente a respeito da análise efetuada pela RFB envolvendo os créditos presumidos apropriados;

(xxxiv) caso, por absurdo, seja mantida a glosa dos créditos em questão deve, ao menos, ser afastada a imposição de quaisquer penalidades, incluindo-se a exigência de multa e juros, isso porque o art. 100, III, do CTN, dispõe que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas se caracterizam como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos;

(xxxv) na hipótese de não serem restabelecidos os créditos presumidos glosados pela d. fiscalização federal, é imperiosa a aplicação do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 para determinar que sejam apurados os créditos presumidos ali previstos sobre as aquisições de soja de pessoas físicas, uma vez que adotada a classificação fiscal indicada como correta pela d. fiscalização, o SPC se manteria no capítulo 23 da NCM e não seriam admitidas as vedações do art. 30 da Lei n.º 12.865/2013, por não se enquadrar no referido rol lá mencionado;

(xxxvi) caso não seja provido o presente recurso para restabelecer os créditos presumidos, o que se admite apenas a título argumentativo, deve ser determinado a unidade de origem que apure os créditos presumidos decorrentes da aquisição de bens de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, conforme previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004;

(xxxvii) o acórdão recorrido também manteve a glosa referente aos custos de revenda de energia elétrica [cf. fls. 54 e ss. dos autos], sob o fundamento de que tal operação deveria ser reclassificada do Código de Situação Tributária (“CST”) 56 (Operações com Direito a Crédito –Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação) para o Código 50 (Crédito vinculado às saídas tributadas no mercado interno);

(xxxviii) a reclassificação em questão é totalmente indevida, pois carece de amparo legal uma vez que o contribuinte está impedido de utilizar o rateio e o custo integrado no mesmo ano-calendário, devendo optar por um único método;

(xxxix) o inc. II do § 8º, art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, dispõe que no caso de custos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e àquelas submetidas ao

regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

(xli) a decisão recorrida não observou, porém, que caso as aquisições de energia em questão não integrem o cálculo do rateio proporcional, as receitas oriundas das mercadorias adquiridas para revenda devem ser excluídas de tal rateio, resultando, portanto, no mesmo crédito passível de resarcimento;

(xlii) o acórdão recorrido deixou, ainda, de afastar a glosa indevida realizada pela fiscalização quanto aos créditos relacionados a determinadas despesas incorridas na contratação de serviços de assessoria na área de comercialização de energia;

(xliii) cumpre destacar que no mercado de livre energia é essencial a contratação de corretores de comercialização, que atuam como assessores dos consumidores finais e dos geradores na compra e venda da energia elétrica, representando os interessados em todos os processos perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (“CCEE”) necessários para operação no mercado livre de energia;

(xlvi) não aproveitou créditos vinculados às aquisições dos insumos (soja em grãos), mas tão somente sobre as despesas por ela incorridas com o transporte para efetivar essas aquisições (aquisições na modalidade FOB) e que ao caso deve ser dado ao frete um tratamento jurídico autônomo da mercadoria transportada no que tange ao creditamento de PIS e COFINS, de forma que não poderia a fiscalização federal estender as restrições da legislação existentes para a aquisição dos insumos às despesas com frete;

(xlv) é evidente que as despesas incorridas com fretes na aquisição de matérias-primas (ainda que a aquisição de referidos insumos se dê com suspensão ou não incidência de PIS e COFINS) dão direito a crédito de PIS;

(xlvi) por meio de seus estabelecimentos localizados nos Estados do Mato Grosso e Goiás (“Filiais Encomendantes”), adquiriu a matéria-prima de determinados produtores rurais, as quais foram remetidas para industrialização por encomenda para a sua fábrica, situada em Araguari, Estado de Minas Gerais (“Fábrica”);

(xlvii) após o processo produtivo, os produtos acabados são devolvidos “simbolicamente” para as Filiais Encomendantes, que efetuam as vendas no mercado interno e/ou exportação, sendo que, no momento da venda, o produto sai fisicamente da Fábrica diretamente para entrega ao cliente final, amparado por nota fiscal de “remessa por conta e ordem” emitida pela Fábrica;

(xlviii) a fiscalização federal entendeu que, pelo fato de a matéria-prima ser coletada no estabelecimento do produtor e enviada diretamente para a Fábrica, o serviço de transporte realizado seria caracterizado como frete de compra de mercadoria, inexistindo previsão legal para creditamento do frete associado, o que é equivocado;

(xlix) o transporte entre estabelecimentos faz parte do seu processo produtivo, sendo que os insumos são deslocados para a Fábrica para atender necessidade inerente ao cumprimento do objeto social, vez que as Filiais Encomendantes não possuem capacidade de industrialização;

(xlix) não se trata, no presente caso, de frete de produtos acabados, mas sim do transporte de matérias-primas que serão industrializadas pela Fábrica e cujo produto final será comercializado pelas Filiais Encomendantes;

(I) referidas despesas de frete são, inclusive, exatamente as mesmas anteriormente analisadas no âmbito do Processo Administrativo n.º 10120.724757/2019-06, envolvendo a análise de créditos de PIS e COFINS da Recorrente, relativos ao 4º trimestre de 2014 e que teve o direito reconhecido;

(ii) a legislação tributária autoriza o aproveitamento de créditos decorrentes de armazenagem de mercadorias, sendo que o conceito de armazenagem não envolve apenas a locação de um determinado espaço para a guarda física de mercadorias, envolvendo, ainda, a entrada e saída dos bens no recinto, controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação etc;

(iii) evidente, portanto, a possibilidade de aproveitamento dos créditos decorrentes dos fretes pagos pela Recorrente para guarda de matérias-primas em armazéns ou depósitos fechados, vez que se trata de gasto essencial vinculado ao seu processo produtivo;

(iv) tem direito ao creditamento em relação aos gastos incorridos com despesas portuárias, eis que os serviços em questão envolvem frete, armazenagem, movimentação de carga e embarque, supervisão de embarque dos produtos destinados à exportação, dentre outros serviços portuários, essenciais para o desenvolvimento das suas atividades, que exporta a maior parte de sua produção;

(v) cumpre ressaltar, que o caso em questão envolve exatamente as mesmas despesas analisadas no âmbito do Processo Administrativo n.º 10120.913006/2011-05, que trata da glosa de créditos de PIS e COFINS relativos ao ano de 2007, com julgamento proferido em 25.03.2021, conforme, inclusive, anteriormente destacado em sua petição protocolada em 31.05.2021 – e frisa-se, ignorada completamente pelo acórdão recorrido;

(vi) em tal caso, restou reconhecido que quando o inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 discrimina a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda para fins de apuração de créditos, não exclui os serviços operacionais preparatórios, acessórios ou de qualquer outra forma vinculados à armazenagem e transporte, desde que essenciais, com finalidade da entrega das mercadorias ao comprador;

(vii) no mesmo sentido decidiu, em 21.05.2020, a 16<sup>a</sup> Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro no âmbito do Processo Administrativo n.º 10120.724757/2019-06.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Redator *ad hoc*.

Conforme apontado no Relatório supra, tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o voto por ele elaborado.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento de modo parcial, conforme será exposto nos tópicos subsequentes.

#### **- Nulidade do acórdão recorrido**

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Aduz a Recorrente em sede preliminar que o acórdão recorrido padece da necessária motivação, tendo que vista que deixou deliberadamente de analisar devidamente os argumentos e documentos ofertados durante o transcurso processual.

Mais especificamente, a Recorrente, dentre outros argumentos, pontuou em sua Manifestação de Inconformidade e na petição do dia 31.05.2021 que o produto denominado SPC deve ser corretamente classificado na posição NCM 23.04.

Particularmente quanto ao item que trata da classificação fiscal do produto SPC e o direito ao crédito presumido da contribuição, anexou laudos técnicos, além de documentos que atestam que a fiscalização aduaneira, quando da recente exportação do SPC para empresa tailandesa, aceitou a classificação fiscal da mercadoria na posição 23.04, conforme fls. 338 e seguintes dos autos.

Tem razão a Recorrente em sua preliminar de mérito.

No caso concreto, a decisão recorrida se omitiu em apreciar o teor do Parecer Técnico nº 21501-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT colacionado aos autos antes de ser proferida a decisão recorrida.

Considerando a relevância dos argumentos na situação em específico, o fato de o aludido Parecer Técnico ter sido anexado após a interposição da Manifestação de Inconformidade não pode ser motivo para a sua não apreciação sob o singelo argumento de que as provas deveriam ter sido apresentadas com a Manifestação de Inconformidade.

Neste contexto, a teor do que preconiza o art. 373 do diploma processual civil, teve a Recorrente a manifesta intenção de provar o seu direito, sendo que tal procedimento, também está pautado pela boa-fé.

A verdade material, deve ser buscada sempre que possível, o que impõe que prevaleça a veracidade acerca dos fatos alegados no processo, tanto em relação à Recorrente quanto ao Fisco.

Em processos como o presente, deve ser propiciado à Recorrente a oportunidade para esclarecer e comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, em especial, quando apresenta elementos probatórios (Parecer Técnico) que podem vir a confirmar o seu direito.

O argumento de correção da classificação fiscal adotada deveria ter sido apreciado considerando-se o Parecer Técnico apresentado, eis que pode influenciar no deslinde da questão. Realmente, falhou a decisão recorrida ao apreciar a Manifestação de Inconformidade sem levar em consideração dito documento técnico apresentado, pois feriu os princípios da ampla defesa, contraditório e motivação decisória.

A decisão que não aprecia um dos fundamentos constantes da defesa que, de forma autônoma, pode ser capaz de afastar a glosa deve ser anulada. Ao caso tem aplicação o contido no inc. IX e X do art. 93 da Constituição Federal e inc. II do art. 489 do Código de Processo Civil a seguir reproduzidos:

“Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

X - as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;”

“Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...) I

I - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;”

Sobre a possibilidade de apresentação de documentos durante o transcurso processual:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O PRAZO PARA O RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. DIÁLOGO DAS PROVAS. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e o pedido de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (artigo 16 do Decreto 70.235/1972). Está dentre as hipóteses de exceção legalmente previstas a apresentação de laudos ou relatórios no contexto da discussão da matéria em litígio, que não constituem o direito alegado, mas apenas sistematizam o conteúdo dos documentos tempestivamente apresentados. (...)” (Processo nº 16327.000016/2005-92; Acórdão nº 9101-004.401; Redatora designada Conselheira Lívia De Carli Germano; sessão de 11/09/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

(...)

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto nº 70.235/1972.” (Processo nº 13839.913156/2009-98; Acórdão nº 1003-003.107; Relatora Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça; sessão de 14/07/2022)

Especificamente em relação ao processo administrativo fiscal, o art. 59 do Decreto 70.235/1972 traz as hipóteses de nulidade dos atos processuais, em especial, ao caso concreto o contido no inc. II:

“Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Ao obstaculizar o conhecimento das provas e explicações trazidas pela Recorrente, a Delegacia de Julgamento incorreu em cerceamento do direito de defesa, bem como feriu princípios do processo administrativo fiscal, o formalismo moderado e a verdade material.

Nesse sentido, em razão do evidente descompasso entre as provas trazidas ao processo e os fundamentos da decisão recorrida, uma vez que sequer foram analisadas as provas conjuntamente com os fundamentos presentes aos autos, resta evidenciada a nulidade do acórdão, que deve ser novamente proferido ao lume das circunstâncias fático-jurídicas devolvidas à sua sede de entendimento.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais perfilha o entendimento de que não sendo apreciado argumento autônomo de defesa formulado pelo contribuinte a decisão merece ser anulada. Neste sentido:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

**NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ANALISADO. PROCEDÊNCIA DO RECURSO.**

É nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador na parte dispositiva do julgado.” (Processo n.º 11065.720151/2015-34; Acórdão n.º 3402-003.465; Relator Conselheiro Diego Diniz Ribeiro; sessão de 24/11/2016)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000

**NULIDADE. ARTIGO 59 DO DECRETO N° 70.235/72.**

Apesar do julgador não estar obrigado a tratar de todos os argumentos constantes da peça recursal, e de poder decidir com base em um ou mais elementos apresentados, contanto que suficientes à formação de sua convicção, no presente caso a análise de todos os fundamentos trazidos pelo contribuinte, notadamente aqueles resultantes da diligência determinada pela Colenda Câmara a quo, afigura-se imprescindível para o deslinde da presente controvérsia. A ausência dessa análise configura preterição do direito de defesa, a teor do disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.” (Processo n.º 13601.000426/00-55; Acórdão n.º 9303-003.073; Relator Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda; sessão de 14/08/2014)

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

**NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. NÃO APRECIAÇÃO DE MATÉRIA SUB JUDICE.**

É nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar matéria contra a qual o contribuinte se insurgiu expressamente, por cerceamento do direito de defesa. Preliminar Acolhida.

Acórdão Recorrido Anulado.” (Processo n.º 19515.001630/2008-95; Acórdão n.º 1102-001.087; Relator Conselheiro José Evande Carvalho Araujo; sessão de 09/04/2014)

Diante do exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade arguida e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, com o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para que profira nova decisão com a apreciação dos argumentos e provas trazidos, em especial, o Parecer Técnico n.º 21501-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, podendo, ainda, adotar outras diligências que entender necessárias, inclusive a oitiva da Fiscalização sobre a documentação apresentada aos autos, em observância ao princípio do contraditório.<sup>1</sup>

#### **- Glosas envolvendo a venda de SPC – Glosas do Crédito presumido**

A Recorrente aduz que a RFB adotou uma única classificação fiscal para a Proteína Concentrada de Soja comercializada por ela (o Farelo SPC), nas variações SPC e X-SOY, indicando como correta a utilização do NCM 23.09.9090, em desrespeito à classificação que é utilizada desde os primórdios do produto no país (NCM 23.04.00.10).

Diz que que adotou diferentes classificações fiscais para os produtos comercializados (NCM 21.06.1000, 23.04.0010 e 23.09.9090), pois se trata de mercadorias distintas: SPC "in natura" (NCM 23.04.00.10) e SPC com adição de amido (NCM 23.09.9090), e que a RFB, contudo, utilizou-se da Solução de Consulta Cosit n.º 98.369/2018 e da Informação Fiscal Ceclam n.º 15/2019 para concluir que os produtos em questão deveriam ser classificados exclusivamente no NCM 23.09.9090, o que ocasionaria a glosa do crédito presumido calculado com fundamento no art. 31, da Lei n.º 12.865/2013.

A decisão recorrida foi no sentido de que o entendimento adotado no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins está de acordo com o entendimento do CECLAM, esposado na Informação Fiscal Ceclam n.º 15/2019, que tem caráter vinculativo, até sua eventual revogação ou reforma, tanto em relação à Fiscalização quanto em relação às autoridades julgadoras e, portanto, diferentemente do afirmado pela Recorrente, existe base para o Classificação Fiscal única adotada pela fiscalização (NCM 23.09.9090).

Firmou, ainda, a decisão recorrida o entendimento de que Solução de Consulta n.º 98.369/2018 e a Informação Fiscal Ceclam n.º 15/2019 não inovaram ou modificaram o entendimento que já era adotado pela RFB sobre a questão suscitada, sendo correta a reclassificação dos produtos SPC e X-SOY indevidamente informados na posição 23.04 para a posição 23.09.9090, bem como a glosa do crédito presumido calculado sobre suas vendas.

No caso concreto, comprehendo que a razão está ao lado da Recorrente, em especial, por concordar com o teor do Parecer Técnico n.º 21501-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT colacionado aos autos antes de ser proferida a decisão recorrida.

Referido Parecer Técnico é composto dos seguintes itens:

- Introdução;
- Etapas realizadas;

---

<sup>1</sup> OBS: Tendo sido vencido o voto do Relator quanto à preliminar de nulidade do acórdão recorrido, deu-se continuidade ao julgamento das matérias de mérito.

- Visita virtual às instalações do cliente, em que foram verificadas as etapas principais da produção do “farelo de concentrado proteico de soja”, descritas a seguir: (i) fase preliminar; (ii) preparação; (iii) extração do óleo; (iv) processo SPC e (v) laboratório químico;
- Considerações sobre a classificação fiscal; e
- Conclusão.

Do aludido Parecer Técnico destaco:

#### **“4 CONSIDERAÇÕES SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL”**

Segundo Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) tem-se na Seção IV PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; FUMO (TABACO) E SEUS SUCEDÂNEOS; Capítulo 23 - Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais:

“Nota.

1.- Incluem-se na posição 23.09 os produtos do tipo utilizado para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, de tal forma que tenham perdido as características essenciais da matéria de origem, excluindo os desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais resultantes desse tratamento.

#### **CONSIDERAÇÕES GERAIS**

Este Capítulo comprehende diversos resíduos e desperdícios provenientes do tratamento de matérias vegetais utilizadas pelas indústrias alimentares, bem como certos produtos residuais de origem animal. A maior parte desses produtos têm um emprego idêntico e quase que exclusivo: na alimentação de animais, seja isoladamente, seja em mistura com outras matérias, mesmo que algumas delas sejam próprias para alimentação humana. Excepcionalmente, alguns deles (borras de vinho, tártaro, tortas (bagaços\*), etc.) podem ter utilização industrial.

Qualquer referência feita neste Capítulo ao termo pellets designa os produtos apresentados sob a forma cilíndrica, esférica, etc., aglomerados quer por simples pressão, quer por adição de um aglutinante (melaço, matérias amiláceas, etc.) em proporção não superior a 3% em peso”

O produto em questão, o “farelo SPC”, é proveniente de resíduos de matérias vegetais, dos grãos de soja, após tratamento, e conforme informação fornecida pelo cliente é utilizada para produção de ração animal de diversas espécies. Sendo assim, conforme Considerações Gerais desse Capítulo: “...compreende diversos resíduos e desperdícios provenientes do tratamento de matérias vegetais utilizadas pelas indústrias alimentares” e “A maior parte desses produtos têm um emprego idêntico e quase que exclusivo: na alimentação de animais, seja isoladamente...”, o produto em questão enquadra-se nesse Capítulo.

Verificando-se as posições do Capítulo 23, a mais específica para o produto em questão seria a posição 23.04 – “Tortas (bagaços\*) e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja”. Segundo a NESH, na posição 23.04 tem-se:

**“2304 - Tortas (Bagaços\*) e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets , da extração do óleo de soja.”**

A presente posição comprehende as tortas (bagaços\*) e outros resíduos sólidos da extração, por prensagem, por meio de solventes ou por centrifugação, do óleo contido nos grãos de soja. Estes resíduos constituem alimentos para o gado muito apreciados.

Os resíduos da presente posição podem apresentar-se em pães achatados, grumos ou sob a forma de farinha grossa ou em pellets (ver Considerações Gerais do presente Capítulo).

A presente posição abrange igualmente a farinha de soja desengordurada, não texturizada, própria para alimentação humana.

**Excluem-se desta posição:**

a) As borras de óleos (**posição 15.22**).

b) Os concentrados de proteínas, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja desengordurada, que se destinam a ser adicionados a preparações alimentícias, e a farinha de soja texturizada (**posição 21.06**).  
-----"

Para verificar se o produto em questão pode enquadrar-se na posição 21.06, conforme Tarifa Externa Comum (TEC) e a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), *Seção IV - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS; Capítulo 21- Preparações alimentícias diversas, Posição 21.06*, tem-se:

**"21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições**  
-----

*Classificam-se especialmente aqui:*  
-----

6) Os hidrolisatos de proteínas, que são formados por uma mistura de aminoácidos e cloreto de sódio, utilizados, por exemplo, dado o gosto que conferem, em preparações alimentícias; os concentrados de proteína, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja, empregados para elevar o teor em proteínas de preparações alimentícias; as farinhas de soja e outras substâncias proteicas, texturizadas. Todavia a presente posição exclui a farinha de soja desengordurada, não texturizada, mesmo própria para alimentação humana (**posição 23.04**) e os isolatos de proteínas (**posição 35.04**).  
-----"

Conforme texto acima, nessa presente posição é excluída a farinha de soja desengordurada e não texturizada. O produto em questão trata-se de um resíduo sólido após a extração do óleo, conforme descrito no item 3.3 desse Parecer. Portanto não sendo possível ser classificado nessa posição.

Para verificar, ainda, se o produto em questão poderia ser classificado na posição 35.04 como isolatos de proteína, de acordo com o descrito na posição 21.06, item 6), conforme Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), *Seção VI - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS, Capítulo 35 - Matérias albuminoides; produtos à base de amidos ou de féculas modificados; colas; enzimas; Posição 35.04*, tem-se:

**"3504 - Peptonas e seus derivados; outras matérias proteicas e seus derivados, não especificados nem compreendidos noutras posições; pó de peles, tratado ou não pelo cromo**  
-----

*Esta posição compreende:*  
-----

6) Os isolatos de proteínas obtidos por extração, a partir de uma substância vegetal(especialmente a farinha de soja da qual se extraiu o óleo), e que são constituídos por misturas das diferentes proteínas contidas nessa substância. Em geral, o teor em proteínas destes isolatos não é inferior a 90%.  
-----"

Conforme texto acima, em isolatos de proteínas a concentração proteica não deve ser inferior a 90%, em geral. O produto em questão, segundo a especificação apresentada

no Quadro 2, no item 3.5 desse Parecer e certificado de análise da empresa, Anexo A, possui aproximadamente 60% de proteína. Portanto não se enquadra nessa posição.

Deste modo, o produto em questão por ser um resíduo sólido desengordurado, pois passa pelo processo de extração do óleo contido nos grãos de soja, além da extração dos açúcares conforme descrito no item 3, desse Parecer; e ainda assim ser um concentrado proteico, um produto não texturizado e que se destina à ração animal, deve ser classificado na posição 23.04 – “Tortas (bagaços\*) e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja”

Para avaliar se o produto em questão poderia ser classificado na posição 23.09 – Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animal, verificou-se as notas do Capítulo 23, item 1 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), conforme segue abaixo:

**Nota.**

*1.- Incluem-se na posição 23.09 os produtos do tipo utilizado para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, de tal forma que tenham perdido as características essenciais da matéria de origem, excluindo os desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais resultantes desse tratamento*

-----“

Ainda, conforme as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado tem-se:

**“REGRAS GERAIS**

**PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO**

*A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:  
REGRA 1*

*Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:*

**NOTA EXPLICATIVA**

*I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Essas mercadorias são agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.*

*II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos "têm apenas valor indicativo". Desse fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.*

*III) A segunda parte da Regra prevê que se determina a classificação:*

- a) de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e*
- b) quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

*IV) A disposição III) a) é suficientemente clara, e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).*

*V) Na disposição III) b): A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destinasse a precisar, sem deixar dúvida, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da*

*classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 b).*

-----“

Devido a existência da “Nota” no Capítulo 23 onde se diz: “Incluem-se na posição 23.09 os produtos dos tipos utilizados para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições” e segundo as Regra Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, na “Nota Explicativa” item III) b) e V) a): “A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.”, portanto o produto em questão não se enquadra na posição 23.09 por já estar enquadrado na posição 23.04, conforme anteriormente descrito.

Ainda, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nessa posição 23.04 tem-se as seguintes subposições:

**“2304.00.10 Farinhas e pellets”**

**2304.00.90 Outros”**

Conforme a Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) da posição 23.04, o produto pode “apresentar-se em pães achataados, grumos ou sob a forma de farinha grossa ou em pellets”. O produto em questão, conforme descrito no item 3.4.3, desse Parecer, é triturado e peneirado no processo final, sendo, portanto na forma de pó ou farinha. Assim sendo, o produto em questão deva ser classificado na subposição 2304.00.10.

## **5 CONCLUSÃO**

Com base em todas as considerações anteriores, pela visita realizada à empresa, e pelas considerações de classificação tarifária é nosso parecer que o produto designado pelo cliente como “Farelo de concentrado proteico de soja” deva ser classificado na posição 23.04 - Tortas (bagaços\*) e outros resíduos sólidos, mesmo triturados ou em pellets, da extração do óleo de soja, na subposição e item 2304.00.10 - Farinhas e pellets.”

É elucidativa a tabela comparativa apresentada pela Recorrente em seu Recurso Voluntário:

Descrição	NCM n.º 23.04	NCM n.º 23.09.90
Destinação	Alimentação humana ou animal.	Alimentação animal.
Composição	Resíduos do processo de extração do óleo dos grãos de soja, resíduos de casca ou solventes. Não se admite a mistura de outros elementos.	Preparações complexas, constituídas ou não da mistura de elementos nutritivos.
Natureza do produto	Resíduo do processo produtivo do óleo de soja.	Preparação para alimentação de animais, designadas comercialmente pré-misturas e que podem conter aditivos [v.g., amido ou outros]. Neste caso, não se trata de mero resíduo, mas do produto “principal” a ser obtido no processo industrial desenvolvido.
Matéria-prima para sua produção	Grãos de soja.	Farinha de soja desengordurada.
Processo produtivo	Prensagem, por meio de solventes ou por centrifugação, do óleo contido nos grãos de soja. O processo produtivo pode ser simples [por meio de etanol, nos parques mais modernos] ou contínuo, com a utilização de hexano e etanol.	Não especificado.
Percentual proteico	Aproximadamente 50%, conforme Parecer de Classificação OMA n.º 2304.00/1	Não especificado
Características essenciais	São mantidas as características essenciais dos grãos de soja, sendo possível, por microscópio, observar as mesmas estruturas celulares.	Perdem-se as características essenciais da matéria de origem. No caso dos produtos obtidos a partir de matérias vegetais que tenham sido sujeitos a um tratamento, por exemplo, as estruturas celulares específicas das matérias vegetais de origem não são mais reconhecíveis ao microscópio.
Textura	Farelo/Farinha não texturizado.	Indiferente.

Conforme dito pela Recorrente o entendimento exposto acima, envolvendo a adequada classificação fiscal do SPC foi corroborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas IPT, conforme o Parecer Técnico n.º 21.251-301 já referenciado.

Pertinentes os esclarecimentos prestados na peça recursal:

“69. No procedimento adotado para a produção do SPC não existem dois processos produtivos, mas um único processamento, o qual, por conta dos equipamentos da planta da Recorrente, dá-se em duas etapas contínuas, como se depreende de laudo técnico

elaborado pela Dra. Paula Fernandes de Siqueira Machado, engenheira química responsável pelo desenvolvimento do produto no país (o “Laudo”), acostado às fls. 306 e seguintes dos autos.

70. Parte da discussão relacionada à classificação fiscal do SPC está, justamente, em seu processo produtivo. Segundo relatado no Laudo, (i.) há a preparação da soja, com retirada da casca; para, na sequência, (ii.) realizar-se o processo de extração química do óleo, obtendo-se, ao final, (a.) óleo de soja bruto [que não seria obtido caso se tratasse da industrialização de uma farinha de soja “desengordurada”]; e (b.) torta de soja [com teor de proteína de 44% a 66%]<sup>10</sup>. No passado, também de acordo com o histórico apresentado na p. 03 do Laudo, o procedimento de extração do óleo dos grãos de soja era realizado apenas com hexano e a torta de soja possuía baixo teor proteico; com a evolução da tecnologia, adotou-se o etanol como solvente, de modo a se obter uma extração de maior quantidade de óleo dos grãos da soja. E, quanto mais óleo se tira, maior a quantidade de proteína no farelo remanescente, o que permite a maximização tanto do valor do óleo quanto de seu resíduo sólido.

71. Com efeito, a matéria-prima para se obter óleo (+) SPC continua sendo os grãos de soja; inexistindo, assim, qualquer processamento de farinha desengordurada, como alegado pelo CECLAM, mas o mero processamento de grãos de soja, mediante o uso de solventes, gerando-se óleo (+) resíduos, dentre os quais se incluem SPC.”

Do Relatório Técnico de lavra da Engenheira Paula Fernandes de Siqueira Machado anexado aos autos (e-fls. 300 e segs) destaco:

“O Concentrado Proteico de Soja fabricados pela Selecta/CJ pode ser utilizado apenas como matéria prima para fabricação de ração animal, não sendo utilizado para a alimentação humana.

Em nenhuma etapa da produção de Concentrado Proteico são adicionados quaisquer compostos ou elementos. A diferença entre os processos consiste apenas na seleção do solvente utilizado na extração, o qual pode ou não ter poder para remover açúcar ao mesmo tempo que remove o óleo de soja. Como já exposto acima esta remoção conjunta de (óleo +açucar) possibilita subir ainda mais o valor da proteína no farelo .

A Obtenção do Concentrado Proteico se dá diretamente a partir da extração do óleo dos grãos da soja, não a partir de farinha de soja desengordurada. No máximo, segundo Resolução N° 169 de 08 de março de 1989 (CONCEX).seria classificado como a própria Farinha de Soja.

Portanto, a única diferença entre o farelo de soja Hipro e o Concentrado Proteico de Soja da Selecta são as concentrações de seus constituintes, não sendo adicionada nenhum constituinte novo, como também nenhum é eliminado por completo.

Abaixo tabela mostrando a diferença entre as concentrações nos produtos:

<b>COMPONENTE</b>	<b>FARELO DE SOJA HIPRO</b>	<b>FARELO CONCENTRADO PROTEICO DE SOJA</b>
<b>Proteína</b>	48,00% min.	60,00-62,00%
<b>Óleo Residual</b>	2,50% máx.	0,50% máx.
<b>Fibra</b>	7,00% máx.	6,00% máx.
<b>Umidade</b>	12,50% máx.	10,00% máx.
<b>Cinza</b>	7,00% máx.	6,00% máx.

*Observação: Valores em base úmida.*

As classificações técnica dos Farelos Hipro e SPC para consumo animal são determinadas segundo Portaria do MAPA (Ministério Da Agricultura, Pecuária E

Abastecimento) nº 795 de 15/12/93 – D.O.U 29/12/93 , Norma de Identidade, Qualidade, Embalagem, Marcação e Apresentação do Farelo de Soja.

Para Farelos de soja Hipro e SPC destinados á exportação, as classificações técnica também deverão atender às exigências do mercado internacional padronizadas na Resolução N° 169 de 08 de março de 1989 - CONSELHO NACIONAL DO COMÉRCIO EXTERIOR (CONCEX).

**Para o SPC CJ>Selecta temos :**

- ✓ Umidade Máximo 12,5%.....(SPC = 8% de umidade);
- ✓ Proteína maior que 48%.....(SPC = 60% de Proteína);
- ✓ Atividade ureática máxima de 0,5 mg/N/G.....(SPC = 0,5 mg/N/G);
- ✓ Gordura Residual máxima 2,5 %.....(SPC = 0,5% de óleo);
- ✓ Teor de Fibra máximo 7%.....(SPC = 5% de Fibra);
- ✓ Teor de Areia e Sílica máximo de 2,5%.....(SPC = 0,17% de áreia e sílica).

Da conclusão da aludida manifestação técnica tem-se:

“Após exposição acima concluímos que, segundo a Portaria do MAPA nº 795 de 15/12/93 e também Resolução N° 169 de 08 de março de 1989 (CONCEX), a classificação técnica mais adequada para o Concentrado Proteico de Soja da Selecta é a mesma utilizada para o Farelo de Soja Hipro, ou seja, O SPC SELECTA é classificado como FARELO DE SOJA TOSTADO TIPO 1.

Não foi detectada razão técnica para o HIPRO e o SPC possuírem classificações distintas, visto se enquadrarem exatamente nas exigências contidas nos mesmos itens das normas citadas. Ambos os produtos , Hipro e SPC, são utilizados apenas para aplicação animal, tempo composição exatamente iguais, apenas em concentrações distintas.

A produção de Concentrado Proteico não requer uma processo de industrialização posterior a extração de óleo de soja, visto que a produção de concentrado proteico pode ser feita simultaneamente com a produção de óleo de soja. Portanto o concentrado proteico de soja é um Farelo de Soja com maior proteína.

O Concentrado Proteico para uso humano requer processamento posterior e possui características como % de proteína, cor, granulometria muito diferentes do concentrado para uso animal e portanto não podem ser comparados.”

O SPC, portanto, não tem destinação humana, mas sim exclusivamente à alimentação animal e se constitui em um resíduo da extração do óleo de soja (farelo de soja).

Assim, estando correta a classificação fiscal adotada pela Recorrente na posição 23.04, deve ser afastada a glosa efetuada pela Fiscalização e reestabelecidos os créditos presumidos, com fundamento no art. 31, da Lei nº 12.865/2013, a seguir reproduzido:

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso no tópico.

**- Impossibilidade de reclassificação dos custos de revenda de energia elétrica**

Argumenta a Recorrente que a reclassificação em questão é totalmente indevida, pois carece de amparo legal uma vez que o contribuinte está impedido de utilizar o rateio e o custo integrado no mesmo ano-calendário, devendo optar por um único método, bem como que caso as aquisições de energia em questão não integrem o cálculo do rateio proporcional, as receitas oriundas das mercadorias adquiridas para revenda devem ser excluídas de tal rateio, resultando, portanto, no mesmo crédito passível de resarcimento.

No tema, comprehendo como correta a decisão recorrida, a qual está assim redigida:

“A interessada alega que esta glosa carece de amparo legal pois um contribuinte está impedido de utilizar rateio e custo integrado no mesmo ano calendário, pois se utilizar o custo integrado em relação a estas mercadorias adquiridas para revenda também terá que excluir a receita daí obtida do rateio com as outras receitas obtidas pelo estabelecimento.

Assevera que, se por hipótese entender-se possível o procedimento adotado pelo AFRFB, deve ser provido o recurso para determinar que seja refeito o rateio para excluir dele a receita oriunda das mercadorias adquiridas para revenda o que resultará no mesmo crédito passível de resarcimento.

A fiscalização consignou o seguinte sobre esta questão:

41. *O contribuinte, em sua escrituração, classificou as entradas da energia para revenda no CST 56 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação).*

42. *Ocorre que as vendas de energia elétrica, conforme informação do próprio contribuinte em suas notas fiscais de saída (v. planilha “NFe Revenda Energia” às fls. 786), são todas tributadas no mercado interno (CST 1, correspondente a Operação Tributável com Alíquota Básica).*

43. *Na verdade, todos os custos de mercadorias tributadas para comercialização no mercado interno estão forçosamente vinculadas a receitas tributadas no mercado interno. Isto porque, em se tratando de revenda, a mesma mercadoria que entra tributada (com direito à manutenção do crédito) sai tributada do estabelecimento comercial.*

44. *Sendo assim, as aquisições vinculadas exclusivamente ao mercado interno tributado não podem integrar o cálculo do rateio proporcional, uma vez que não contribuem para a composição das receitas auferidas no mercado interno não tributado ou de exportação.*

45. *Essa distinção é importante porque os créditos apurados no mercado interno tributado somente podem ser aproveitados no desconto na contribuição devida, diferentemente do saldo de créditos do mercado interno não tributado (créditos vinculados a vendas com suspensão, alíquota zero, isenção e não incidência) e de exportação (créditos vinculados a receitas de exportação), os quais podem ser utilizados tanto para desconto como para resarcimento/compensação.*

46. *Deve-se ressaltar que o método do rateio proporcional para apuração dos créditos da não cumulatividade somente pode ser utilizado se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas.*

47. *No caso, o custo relativo aos “Bens para Revenda” é inteiramente vinculado a receitas tributadas, não se aplicando, portanto, o rateio.*

É perfeito o entendimento esposado pela Fiscalização de que as aquisições vinculadas exclusivamente ao mercado interno tributado não podem integrar o cálculo do rateio proporcional, uma vez que não contribuem para a composição das receitas auferidas no mercado interno não tributado ou de exportação.

Portanto, não merece reparo a reclassificação efetuada pela fiscalização.”

O entendimento perfilhado está em sintonia com a interpretação que o CARF tem atribuído em casos análogos, de acordo com o precedente a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/03/2008

MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.“

Os índices de rateio proporcional entre receitas de exportação e do mercado interno aplicam-se apenas aos custos, despesas e encargos que sejam comuns.” (Processo n.º 10380.905886/2013-39; Acórdão n.º 3401-008.671; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 26/01/2021)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso no tema.

**- Impossibilidade de glosa de créditos decorrentes de serviços de assessoria na comercialização de energia**

Defende a Recorrente que no mercado de livre energia é essencial a contratação de corretores de comercialização, que atuam como assessores dos consumidores finais e dos geradores na compra e venda da energia elétrica, representando os interessados em todos os processos perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (“CCEE”) necessários para operação no mercado livre de energia, sendo que tais gastos geram direito ao crédito das contribuições..

Efetivamente existe a permissão legal de créditos sobre aquisição de energia elétrica consumida.

Ocorre que a glosa no tópico em questão se deu em razão despesas incorridas com a contratação de corretores de comercialização de energia elétrica.

Esta Turma de Julgamento possui precedente sobre a questão (custos acessórios), em voto vencedor proferido pela Conselheira Mara Cristina Sifuentes nos autos n.º 13984.000823/2005-73, a seguir reproduzido:

“Em que pese o bem fundamentado voto do Relator ouso dele divergir em relação as glosas sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária), para tal ponto fui designada para redigir o voto vencedor.

A base legal para fins de aproveitamento da energia elétrica está inciso IX, do art. 3º, da Lei 10.637/02:

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Para a recorrente tais custos, multas, juros, ou correção monetária, fizeram parte do custo global da energia e não há nenhuma controvérsia sobre ele ter arcado com esses dispêndios, no que acompanhou o Relator encaminhando pela reversão das glosas efetuadas.

Sobre o assunto já tive ocasião de me manifestar, acompanhado o relator do processo n.º 10925.001685/2008-07, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que resultou no Acórdão n.º 3401-007.718, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

**INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES.**

É possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas aos combustíveis e lubrificantes desde que demonstrados que estes são utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

**CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES. ENERGIA ELÉTRICA.**

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

**DILIGÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO.**

Diligência, no âmbito do processo administrativo fiscal, presta-se a sanar dúvida sobre a(s) realidade(s) apontada(s) pelas provas produzidas, isto é, documentalmente demonstrada versões desarmônicas, necessária a diligência para produção de prova. Desta forma, a diligência não se presta a matéria de direito e, tampouco a suprimir encargo probatório das partes.

E nas palavras do Relator:

2.4. A Recorrente ressalta que ACESSÓRIOS DE ENERGIA ELÉTRICA (multas, impostos, parcelamentos) são passíveis de creditamento “pois esse custo foi efetivamente suportado pela Recorrente e, excluí-lo, torna o custo dos produtos vendidos irreal (...) além disso, tais valores sofreram incidência da contribuição”.

2.4.1. Em resposta a DRJ assevera que “a legislação de regência não permitiu o desconto da base de cálculo das contribuições sociais correspondente a penalidades e demais encargos com a energia elétrica como parcelamentos, multa, juros, doações e outros tributos, mas tão somente, o consumo de energia com vistas a viabilizar o processo produtivo da empresa”.

2.4.2. Pouco pode ser adicionado ao descrito pela DRJ. Efetivamente a permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito – menos ainda quando atrelados à mora. Igualmente, ainda que custo suportado pela Recorrente, o acessório da energia elétrica não é essencial ou relevante ao consumo da mesma e, consequentemente ao processo produtivo, sendo de rigor a manutenção da glosa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.”

O *decisum* apresenta a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2005

(...)

**ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO.**

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.” (Processo n.º 13984.000823/2005-73; Acórdão n.º 3201-007.167; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; Redatora designada Conselheira Mara Cristina Sifuentes; sessão de 27/08/2020)

Ainda do CARF:

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

**INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.**

A permissão de crédito é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito.” (Processo nº 10940.900312/2017-13; Acórdão nº 3401-009.370; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 28/07/2021)

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

(...)

**INSUMOS. DESPESAS COM CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. TRIBUTOS E ENCARGOS DIVERSOS CONSTANTES DA FATURA. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.**

Não se caracterizam como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins os diversos encargos constantes da fatura de energia elétrica como juros, multas, tributos e doações. (...)” (Processo nº 13982.000705/2005-85; Acórdão nº 3401-008.443; Relator Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli; sessão de 17/11/2020)

**“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

(...)

**PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.**

O desconto de créditos na apuração das contribuições para o PIS e da COFINS são calculados em relação à energia elétrica consumida no mês conforme determinado pelo art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

**PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA - COSIP.**

A contribuição para custeio do Serviço de Iluminação Pública COSIP não está diretamente relacionada à produção de qualquer empresa, mas sim em relação à sua localização em determinado município, conforme disposto no art. 149A da Constituição Federal, não podendo ser utilizada no creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS.” (Processo nº 13977.000018/2005-39; Acórdão nº 3001-000.783; Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva; sessão de 17/04/2019)

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

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

Créditos da Não-Cumulatividade. Conceito de Insumo. Critérios da Essencialidade ou da Relevância.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso dos autos.

Cofins Não-Cumulativa. Créditos. Taxa de iluminação Pública. Multa por Atraso. Vedado.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos. (...)" (Processo nº 10183.904521/2013-13; Acórdão nº 3401-009.246; Relator Conselheiro Ronaldo Souza Dias; sessão de 22/06/2021)

Dante do exposto, voto por negar provimento em tal matéria.

### **- Glosa de créditos decorrentes da contratação de serviços de frete**

#### **Subitem (A)**

A fiscalização indica que os fretes em questão se referem a vendas de soja em grãos efetuadas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas para a Recorrente, sendo que (i) na venda efetuada por pessoa jurídica, ocorre a suspensão da incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 da TIPI e (ii) na venda de soja por pessoa física – não contribuinte do PIS/COFINS –, a mercadoria está fora do campo de incidência dessas contribuições. Assim, não havendo crédito para o insumo (soja em grãos), não haveria, por conseguinte, crédito para o frete a ele vinculado.

O tema não é novo neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Assim, peço licença para adotar como razões decisórias os precedentes a seguir colacionados:

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

(...)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITO A CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Recurso Voluntário Parcialmente Provido." (Processo nº 10880.941614/2012-81; Acórdão nº 3402-007.056; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/10/2019)

Do voto vencedor transcrevo:

"Nesse tópico, a Fiscalização entendeu que deveria ser autorizado o crédito sobre os fretes na aquisição de insumo, por integrarem o custo de produção, mas não reconhece o crédito com valor integral já que o frete incidiu na aquisição de mercadorias sujeitas a sistemática do crédito presumido. Afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999, fazendo jus às mesmas alíquotas incidentes na mercadoria. Portanto, estando a mercadoria sujeita a alíquotas reduzidas do crédito presumido, o frete a ela vinculado geraria direito ao crédito com as mesmas alíquotas, excluindo os valores da base de cálculo do crédito integral, pois, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Transcreve-se o conteúdo desse dispositivo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, CALCULADO SOBRE O VALOR DOS BENS referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 80 NCM; (R L º 96 200 )

II pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda g ; III pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (negritos nossos)

Observa-se que o dispositivo transscrito não impede o creditamento integral em relação ao frete, mas tão somente trata do creditamento reduzido com relação aos bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no *caput* e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "**sobre o valor dos bens**" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela Fiscalização. Não se admitindo confundir, assim, as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

**Dessa forma, tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, ou onerado com alíquotas reduzidas, as despesas com frete comprovadamente oneradas pelas contribuições e arcadas pela empresa devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados como insumos também essenciais ao processo produtivo em sua integralidade. (...)"** (nossa grifo)

No mesmo sentido, foram os acórdãos nº's 3402-007.057 e 3402-007.058, também relatados pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Ainda, é de trazer outros julgados proferidos sobre o tema:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/07/2005

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

Recurso Voluntário Provido.” (Processo nº 16349.000483/2010-21; Acórdão nº 3402-005.596; Relatora Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/09/2018)

Do voto condutor reproduzo:

“Contudo, ao contrário do que pretende a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, APENAS, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de ressarcimento:

(...)

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no *caput* e no § 1º da Lei. O montante do crédito é calculado “**sobre o valor dos bens**” e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos, tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral de COFINS com fulcro no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

(...)

Como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral em razão do bem transportado ser sujeito ao crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização e sendo esta a única matéria aventada no Recurso Voluntário, deve ser dado provimento ao recurso para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.”

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO INTEGRAL

A operação de compra de produtos sujeitos à sistemática de cálculo dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, que não sofrem tributação pelo PIS e COFINS, é distinta e dissociável da relativa ao frete, integralmente tributável. Portanto, na primeira, há direito a créditos presumidos de PIS e COFINS, e, na segunda, ao crédito integral das contribuições.” (Processo nº 16349.000354/2010-33; Acórdão nº 3301-004.735; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d’Oliveira; sessão de 19/06/2018)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
Ano-calendário: 2006

**CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITAS AO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NA LEI FEDERAL 10.925/2004.**

Para fins de apropriação dos créditos sobre o frete na aquisição de insumos, é irrelevante que os insumos objeto do transporte tenham sido adquiridos de pessoas física e que o adquirente tenha apropriado créditos de PIS/COFINS na modalidade prevista na Lei Federal 10.925/2004, em seu artigo 8º, de modo que o creditamento sobre o frete deve observar única e exclusivamente as demais regras previstas na Lei Federal 10.833/2003.” (Processo nº 16349.000357/2010-77; Acórdão nº 3401-005.281; Relator Conselheiro Tiago Guerra Machado; sessão de 27/08/2018)

Com igual conotação os Acórdãos a seguir ementados:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005  
(...)

**COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.” (Processo nº 10950.003052/2006-56; Acórdão nº 3403-001.938; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 19/03/2013)

Reproduzo excerto da manifestação do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

“A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):

(...)

Contudo, é de se observar que o comando transcritto impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.”

Por fim, e não menos importante, precedente desta Turma, em composição diversa da atual, de relatoria do Conselheiro Hélcio Lafetá Reis:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de leite in natura, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do leite in natura, observados os demais requisitos da lei. (...)” (Processo n.º 10410.901489/2014-74; Acórdão n.º 3201-006.043; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 23/10/2019)

Tal decisão se alinhou ao decidido no processo antes citado de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, de acordo com o seguinte trecho do voto:

“Já o Recorrente argumenta que “o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, § 2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados” (e-fl. 890)

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do Recorrente, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3403-001.938, de 19/03/2013, ementado da seguinte forma:”

Em julgado contemporâneo esta Turma de Julgamento, reconheceu o direito ao crédito em tal matéria, de acordo com a decisão adiante elencada:

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

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

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.” (Processo n.º 12585.0000531/2010-38; Acórdão n.º 3201-008.120; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 24/03/2021)

Assim, é de se prover o recurso na matéria.

### **Subitens (B), (C) e (D)**

Em tais subitens, a decisão recorrida não conheceu dos argumentos produzidos pela Recorrente por ocasião da Manifestação de Inconformidade.

A decisão recorrida assim se pronunciou:

“Inicialmente, reproduzo na íntegra o item identificado como “V- TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA”, encontrado nas páginas 28 e 29 da manifestação de inconformidade:

**V- TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE UNIDADES DA EMPRESA**

*Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:*

62. *Observa-se que transferências de mercadorias entre matriz e filiais, ou entre filiais para comercialização ou industrialização, possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que continuam em propriedade da empresa.*

63. *Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias como mudança de propriedade, não há que se falar em tributação pelas contribuintes. Consequentemente, não geram crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e Cofins, pois não decorrerão de venda.*

*Alega o AFRFB que tais despesas se referem à mera transferência de mercadorias entre unidades da empresa, tendo, por tal razão, sido excluídos da base de cálculo dos créditos.*

*Contudo, cumpre referir que tal serviço é essencial, sem o qual não seria possível a obtenção do produto final.*

*Importante esclarecer que frete é um serviço como outro qualquer, tanto que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS comporta referência a serviço quase que exclusivamente para poder tal imposto abarcá-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço, a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 30 das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer delonga, pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições. Logo, tal raciocínio se aplica no caso de transferência de insumos, produtos inacabados entre estabelecimentos industriais, posto que também neste caso o frete nada mais é do que serviço utilizado como insumo.*

*Logo, o frete é um serviço utilizado como insumo, é custo de produção e essencial ao processo produtivo da empresa, não estando a apropriação de créditos condicionada a natureza do insumo transportado, razão pela qual deve ser afastada a glosa procedido no ponto.*

É cediço que constitui pressuposto de admissibilidade de qualquer recurso a exposição das razões de fato e de direito com que a parte impugna a decisão atacada, a teor do artigo 1.010, inciso II, do CPC/2015 (ou também do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972), as quais devem guardar estrita afinidade com a fundamentação ali delineada. Deve haver um vínculo mínimo entre a decisão recorrida e as razões de de inconformidade, por observância do princípio da dialeticidade recursal, o que não ocorreu no caso.

No caso específico do item V da manifestação de inconformidade isto não ocorre.

De pronto, constata-se que não existem os tais tópicos 62 e 63 indicados na manifestação de inconformidade, nem no Despacho Decisório nº 254/2020 – DRF GOIÂNIA/GO, nem no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins.

Ademais, em nenhum momento o Fisco afirmou que os fundamentos das glosas sobre créditos relativos aos fretes seriam aqueles reproduzidos nestes tópicos 62 e 63 da manifestação de inconformidade.

Verifica-se, assim, que as razões recursais estão completamente dissociadas dos fundamentos contidos na decisão atacada não devendo ser conhecidas.

Reproduzo, ainda, na íntegra o item identificado como “VI- DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO TRIBUTADOS/SUSPENSOS”, encontrado nas páginas 29 a 31 da manifestação de inconformidade:

VI- DA INCORREÇÃO DA GLOSA DAS DESPESAS FRETE RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS/NÃO-TRIBUTADOS/SUSPENSOS Assim fundamentou a glosa no tópico o AFRFB:

55. Em suma, como não é possível a concessão de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins decorrentes de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição ("bem principal"), o frete relativo a esses bens ("acessórios") não pode ser admitido como crédito. Assim, por força do inciso II, § 2º, artigo 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não foram acatadas como geradoras de crédito as notas fiscais e conhecimentos de transporte relativos aos fretes de compra de insumos que não tiveram incidência das contribuições nem os fretes sobre devolução de produtos vendidos sem a incidência das contribuições.

A glosa deve ser afastada pelos fundamentos que seguem. Cumpre esclarecer que frete de aquisição é um serviço como outro qualquer, tanto que a letra S do ICMS está lá quase que exclusivamente para poder tal imposto abarcá-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer outra delonga pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições.

Sobre o tema colacionamos o julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que segue:

(...)

Também não existe o tal tópico 55 indicado na manifestação de inconformidade, nem no Despacho Decisório nº 254/2020 – DRF GOIÂNIA/GO, nem no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins.”

Contra tal não conhecimento, a Recorrente não interpôs argumentos processuais em sua peça recursal indo diretamente ao mérito do litígio.

Assim, com o devido respeito, comprehendo que falhou a Recorrente em não ter recorrido contra a parte que não conheceu dos seus argumentos de defesa, razão pela qual, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Como visto, os argumentos trazidos no Recurso Voluntário extrapolam em muito o que foi aduzido na Manifestação de Inconformidade, constituindo verdadeira inovação recursal.

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Significa dizer que a matéria objeto do Despacho Decisório que não foi contestada por ocasião da Manifestação de Inconformidade deve ser considerada como não impugnada e, em virtude da preclusão consumativa, tornou-se definitiva na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Tivesse a Recorrente, tido o zelo de expor as razões colacionadas com o Recurso Voluntário em sua Manifestação de Inconformidade, as autoridades julgadoras poderiam as ter apreciado.

Assim, não há como se superar os argumentos decisórios da instância de origem.

As alegações trazidas no Recurso Voluntário não são de ordem pública, razão pela qual, não podem ser conhecidas de ofício.

A jurisprudência é pacífica na matéria:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2007

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.” (Processo nº 10980.920569/2012-01; Acórdão 3003-001.812; Relatora Conselheira Ariene dArc Diniz e Amaral; sessão de 15/06/2021)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito (alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.” (Processo nº 10183.901236/2011-89; Acórdão nº 3302-009.054; Relator Conselheiro Jorge Lima Abud; sessão de 25/08/2020)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Constitui inovação recursal a alegação, deduzida na fase recursal, de fundamento jurídico não suscitado na impugnação e não apreciado pela instância a quo.” (Processo nº 16327.001740/00-85; Acórdão nº 1201-005.549; Relator Conselheiro Jeferson Teodorovicz; sessão de 08/12/2021)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A inovação dos argumentos de defesa, em sede de recurso voluntário, viola as regras do processo administrativo fiscal, dada a ocorrência de preclusão consumativa.” (Processo nº 3002-002.069; Acórdão nº 3002-002.069; Relator Conselheiro Paulo Régis Venter; sessão de 16/09/2021)

Nos termos postos, operou-se o instituto da preclusão, e como consignado na decisão recorrida, suficiente para se manter a glosa levada a efeito pelo fisco, razão pela qual, o

tópico recursal não deve ser conhecido, eis que, não há como se superar a ausência de defesa em relação ao argumento trazido pela Fiscalização.

#### **- Glosas envolvendo a contratação de despesas portuárias**

A glosa se deu em relação a determinadas despesas incorridas pela Recorrente com a contratação de serviços portuários prestados pelas sociedades VLI Multimodal S.A., inscrita no CNPJ sob o n.º 42.276.907/0005-51, Brasil Terminal Portuário S.A., inscrita no CNPJ sob o n.º 04.887.625/0001-78, e Camorim Serviços Marítimos Ltda, inscrita no CNPJ sob o n.º 00.649.990/0002-74.

A Recorrente defende que os serviços em questão envolvem frete, armazenagem, movimentação de carga e embarque, supervisão de embarque dos produtos destinados à exportação, dentre outros serviços portuários, essenciais para o desenvolvimento das suas atividades, que exporta a maior parte de sua produção.

A decisão recorrida manteve a glosa sob o seguinte fundamento:

“Como bem esclareceu a fiscalização, os serviços portuários aqui tratados são gastos posteriores à finalização do processo de produção dos bens destinados à exportação, de forma que não se caracterizam como serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Em se tratando de produtos acabados, só é possível o creditamento na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, ou seja, sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O conceito de armazenagem e frete, contudo, não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços logísticos e de operação portuária (de movimentação, posicionamento e rolagem de contêineres, inspeção de carga, contratação de agenciadoras marítimas etc.).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização consignou que ainda que esteja incluído, em algumas das notas fiscais apresentadas, o serviço de armazenagem, este sim possível de creditamento, não há como distingui-lo dos demais serviços portuários praticados, já que a descrição consta, via de regra, apenas como serviço de embarque.

E acrescentou que os serviços de armazenagem são informados pelo contribuinte em rubrica própria para esse fim (“Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”).

Em relação à obrigatoriedade dos gastos como uma imposição da legislação brasileira, entendo que tal argumento não se sustenta, visto que o simples fato de tais serviços serem prestados mediante delegação do Poder Público regulada pela Lei dos Portos (Lei nº 12.815/2013) não faz com que tais gastos ocorram por imposição legal.”

Esta Turma de Julgamento em composição diversa da atual, já teve a oportunidade de analisar a matéria em apreço, decidindo que as despesas incorridas com serviços de movimentação portuária geram direito ao crédito da contribuição.

Neste sentido, colaciono o precedente a seguir:

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

Data do fato gerador: 31/10/2005

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

(...)

**COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.” (Processo nº 13888.003085/2005-12; Acórdão nº 3201-006.374; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 18/12/2019)

Em contemporâneo julgamento, no processo nº 10820.720020/2010-81 (Acórdão nº 3201-007.345) de relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa foi revertida a glosa das despesas portuárias, com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro; vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Cito, também, a seguinte decisão:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.**

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.**

**Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.**

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS**

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (nossa destaque) (Processo nº 11543.100064/2005-10; Acórdão nº 3201-003.170; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 27/09/2017)

Do voto condutor, destaco:

“Conforme relata a recorrente, trata-se de dispêndios que englobam gastos com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem alfandegada, prestados por pessoas jurídicas no Brasil, na importação.

O Fisco considerou tais dispêndios como comerciais, distintos de dispêndios de produção, e por isso os glosou.

Divirjo dessa interpretação. Conforme o preâmbulo teórico conceitual de insumos, os gastos vinculados à aquisição de insumos geram direito a crédito, sob a insígnia de custo da mercadoria ou do insumo. Tradicionalmente aceita-se o frete na aquisição do

insumo como componente de seu custo. Ora, aqui, as despesas relacionadas à operação física de importação – desestiva, descarregamento, movimentação – têm a mesma natureza contábil do frete, como custo do insumo.”

A Turma, ainda, por maioria de votos, em processo no qual fui designado para redação do voto vencedor, deu-se provimento para Recurso Voluntário em tal matéria, conforme ementa a seguir:

**“NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.** Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

(...)

**NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA.**

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo. Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.” (Processo n.º 16349.000189/2009-86; Acórdão n.º 3201-007.206; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/09/2020)

No mesmo sentido, também em relação aos gastos incorridos com operações portuárias (serviços de operações portuárias, locação de equipamentos para descarga de navio, serviços de descargas e movimentação de mercadorias) é o voto proferido pelo Conselheiro Pedro Sousa Bispo no processo n.º 19311.720307/2015-30 (Acórdão n.º 3402-008.772):

“Na medida em que as denominadas despesas com desembaraço aduaneiro e de armazenagem integram o custo de aquisição das mercadorias adquiridas e são pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, deve ser garantida à impugnante o direito à apropriação de créditos de PIS/COFINS, com fulcro no art.3º, inciso I, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03.

A Receita Federal do Brasil tratou dessa matéria na Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017. Nas duas oportunidades a RFB concluiu pela impossibilidade de desconto de créditos tanto com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como na Lei nº 10.865/2004, como abaixo se transcreve:

**“Solução de Consulta Cosit nº 241/2017: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.**

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

- a) Não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:  
a.1) serviços aduaneiros;

[...]

#### DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com **serviços aduaneiros**, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. **Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.**" (negritos nossos)

**“Solução de Divergência Cosit nº 7/2012: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.**

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

[...]

**19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.**

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição passa o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

**“§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção de efeitos desta Lei.**

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à Importação, quando integrante do custo de aquisição”

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

“Art. 7º A base de cálculo será:

I – **o valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

**32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.”**

Por concordar com os fundamentos expostos, entendo que os gastos com despachos aduaneiros na aquisição de mercadorias importadas não dão direito a crédito sobre as contribuições ao PIS e à COFINS.

Quanto à armazenagem, o creditamento é previsto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep. Tal previsão legal de crédito se dá de forma em relação a despesas com armazenagem, abarcando as despesas de armazenagem relacionadas com mercadorias nacionais e de importadas, tanto na compra ou como na venda. Entretanto, há a exigência de que a despesa com armazenagem deve ser derivada de aquisição do serviço junto à pessoa jurídica domiciliada no país, conforme determina o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, deve ser cancelada a glosa de créditos de PIS e COFINS calculados sobre Despesas com armazenagem de mercadorias importadas.”

Tal decisão está ementada nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS IMPORTADAS. POSSIBILIDADE.

Há direito a crédito de armazenagem de mercadoria pago a pessoa jurídica domiciliada no país, com fundamento no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep. (...)” (Processo nº 19311.720307/2015-30; Acórdão nº 3402-008.772; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 27/07/2021)

No mesmo sentido:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

**PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS.**

Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a estes inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.” (Processo n.º 10480.731229/2012-30; Acórdão n.º 3302-011.718; Relator Conselheiro Walker Araujo; sessão de 21/09/2021)

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

(...)

**SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os serviços portuários intitulados como ““SERVIÇOS DE CONSULTORIA LOGÍSTICA”” vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse.

A subtração desses serviços portuários privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente.” (Processo n.º 10680.901644/2013-91; Acórdão n.º 3302-010.205; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 14/12/2020)

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

(...)

**CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como carga e descarga, conservação, organização etc., observados os demais requisitos da lei.

(...)

**CRÉDITO. SERVIÇOS. MOVIMENTAÇÃO INTERNA AO PARQUE FABRIL. USO DE EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito os serviços de operação de empilhadeiras na movimentação de estoques nos estabelecimentos produtores da pessoa jurídica, observados os demais requisitos da lei.

**CRÉDITO. ALUGUEL DE EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito a locação de empilhadeiras utilizadas nas atividades da pessoa jurídica, observados os demais requisitos da lei. (...)” (Processo n.º 16349.000234/2009-01; Acórdão n.º 3201-009.425; Relator Conselheiro Hélcio Lafetá reis; sessão de 24/11/2021)

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO.  
MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA.  
CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins. (...)” (Processo nº 10880.941635/2012-04; Acórdão nº 3301-010.216; Relator Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes; sessão de 25/05/2021)

Assim, voto por prover o recurso no tópico.

### - Conclusão

Diante do exposto, vota-se por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, por acolher a preliminar de nulidade arguida e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, com o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para que profira nova decisão com a apreciação dos argumentos e provas trazidos, em especial, o Parecer Técnico nº 21501-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, podendo, ainda, adotar outras diligências que entender necessárias, inclusive a oitiva da Fiscalização sobre a documentação apresentada aos autos, em observância ao princípio do contraditório. No mérito, dar-lhe parcial provimento para (i) reverter a glosa efetuada pela Fiscalização e reestabelecer os créditos presumidos, com fundamento no art. 31 da Lei nº 12.865/2013 (proteína concentrada de soja – SPC); (ii) desde que observados os demais requisitos da legislação, dentre os quais tratar-se de serviço e dispêndios tributados pelas contribuições e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, reverter (a) a glosa dos fretes referente as aquisições de insumos não sujeitos a tributação pela contribuição e (b) a glosa envolvendo a contratação de despesas portuárias.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator *ad hoc*

### Voto Vencedor

Hélcio Lafetá Reis – Redator do voto vencedor

Tendo sido designado Redator do voto vencedor, relativamente (i) à preliminar de nulidade do acórdão recorrido e (ii) à glosa do crédito presumido previsto no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, decorrente da reclassificação do produto “proteína concentrada de soja”, redijo, na sequência, o entendimento que prevaleceu na turma em relação a essas matérias.

De início, deve-se salientar que a alegação do Recorrente de inocorrência, em análises de créditos por ele pleiteados em exercícios anteriores, de questionamentos por parte da fiscalização quanto à classificação fiscal do produto sob comento, não justifica a aduzida ocorrência de mudança de critério jurídico a violar o princípio da segurança jurídica, não havendo, portanto, que se falar em ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>2</sup> e nem aos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/1942.<sup>3</sup>

Isso porque (i) os presentes autos não cuidam de lançamento, mas de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, cuja análise fiscal decorre de pleito formulado pelo próprio sujeito passivo, (ii) não há nos autos demonstração de que a classificação fiscal do produto fora objeto de auditorias específicas anteriores,<sup>4</sup> (iii) os artigos 23 e 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 não são norma de conteúdo indeterminado, (iv) não se trata, aqui, de orientações gerais decorrentes de “interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público” e (iv) é vedado à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas jurídicas tributárias, válidas e vigentes, sob o argumento de ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica.<sup>5</sup>

Além disso, não se tem por configurada uma prática reiterada a determinar sua observância obrigatória, nos termos exigidos pelo inciso III do art. 100 do CTN,<sup>6</sup> quanto aos alegados posicionamentos adotados pela autoridade fiscal em eventuais procedimentos de fiscalização anteriores relativos ao mesmo sujeito passivo destes autos, procedimentos esses, repita-se, não demonstrados de forma específica no presente processo.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa objeto deste voto vencedor.

### I. Preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Conforme apontado pelo Relator no voto vencido, o Recorrente aduziu, em preliminar, nulidade do acórdão recorrido por falta de motivação, considerando que o julgador de primeira instância deixara, deliberadamente, de analisar os argumentos e documentos ofertados durante o transcurso processual, mais especificamente quanto à classificação fiscal do produto

<sup>2</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>3</sup> Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

<sup>4</sup> Em relação à alegação do Recorrente de que, em recente exportação do SPC para empresa tailandesa, teria havido a aceitação da classificação fiscal do mesmo produto na posição 23.04, conforme fls. 338 e seguintes dos autos, há que se destacar que não há comprovação nos documentos apresentados de que, na conferência da mercadoria (canal laranja), tenha havido auditoria referente à classificação fiscal ou somente a conferência física da mercadoria.

<sup>5</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

<sup>6</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

denominado SPC, uma vez que trouxera aos autos laudos técnicos, além de documentos que atestavam que a fiscalização aduaneira, quando de recente exportação do SPC para empresa tailandesa, havia aceitado a classificação fiscal da mercadoria na posição 23.04, conforme fls. 338 e seguintes dos autos.

Antes de adentrar a análise dos argumentos de defesa supra, mostra-se salutar destacar que o julgador não se encontra obrigado a enfrentar todas as alegações trazidas aos autos pelo interessado, quando sua decisão se funda em conclusões, devidamente motivadas, suficientes ao deslinde da controvérsia, *ex vi* do entendimento externado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

**O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.**

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

(STJ. 1<sup>a</sup> Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3<sup>a</sup> Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585). (g.n.)

Merece destacar, também, a ressalva feita pelo julgador de que “citações de doutrinadores e acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), embora inestimáveis fontes de consulta, (...) não obrigam [o] relator, pois prevalece o princípio da legalidade por meio do qual na Administração Pública os seus agentes somente podem fazer o que a lei os autoriza (art. 37 da Constituição Federal).”

Nesse contexto, mister analisar a forma como a DRJ enfrentou e decidiu sobre o mérito da presente lide.

Quanto à reclassificação fiscal da proteína concentrada de soja promovida pela fiscalização e a consequente glosa do crédito presumido previsto no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, o relator do voto condutor do acórdão recorrido reproduziu, inicialmente, trechos do Relatório de Auditoria acerca dessas matérias, evidenciando adesão às conclusões da fiscalização, salientando-se que “o órgão responsável pela elaboração das tabelas NCM e TIPI e pela aplicação da classificação é a Receita Federal do Brasil”, conforme art. 16, III, “b”, e 19, II, “i” da Lei nº 8.490/1992, bem como art. 2º do Decreto nº 766, de 3 de março de 1993.

Nesse sentido, destacou o julgador que “as dúvidas e os conflitos sobre enquadramento de mercadorias na NCM são resolvidos por procedimentos de consultas, respondidas pelo Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (CECLAM), composto por funcionários da Receita Federal do Brasil, entretanto vinculados e subordinados tecnicamente ao Comitê do Sistema Harmonizado, da OMA.”

Nota-se que o julgador *a quo* fez questão de iniciar a análise das referidas matérias destacando o suporte normativo de sua decisão, vindo, na sequência, a apontar os demais fundamentos da mesma decisão, conforme se verifica dos trechos do voto a seguir transcritos:

Como visto acima, **o entendimento adotado no Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins está de acordo com o entendimento do CECLAM**, esposado na Informação Fiscal Ceclam nº 15/2019, **que tem caráter vinculativo**, até sua eventual

revogação ou reforma, tanto em relação à Fiscalização quanto em relação às autoridades julgadoras.

Portanto, diferentemente do afirmado pela interessada, existe base para o Classificação Fiscal única adotada pela fiscalização (NCM 23.09.9090).

Quanto à alegação de que caso a classificação fiscal adotada para todos os produtos comercializados estivesse correta, ela não poderia ser adotada no período em tela pelo princípio da segurança jurídica, não lhe resta melhor sorte, uma vez que a Solução de Consulta n.º 98.369/2018 e a Informação Fiscal Ceclam n.º 15/2019 não inovaram ou modificaram o entendimento que já era adotado pela RFB sobre a questão suscitada.

Sendo assim, não estamos diante de uma situação de inovação ou modificação promovidas pelos referidos atos normativos, às quais tenha sido conferido efeito retroativo, por isto, não vejo qualquer irregularidade no fato do Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da Cofins ter se amparado nos referidos atos normativos.

Por fim, registre-se ser irrepreensível o entendimento de que uma vez que os produtos Proteína Concentrada de Soja (SPC) e X-SOY (X-SOY 600, X-SOY 200 e X-SOY 80) se classificam na posição 23.09.9090, não há direito a crédito presumido calculado sobre a venda desses produtos, pois não se encontram entre os listados no *caput* art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, que diz:

(...)

Quanto à alegação genérica de que, ainda que a classificação adotada pela RFB estivesse correta, deveria ser aplicável o artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004 (sic), em relação ao produto classificado na posição 23.09.9090 da NCM, e ao pedido de que se determine à unidade de origem que apure os créditos presumidos decorrentes da aquisição de bens de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, conforme previstos no artigo 8º da Lei 10.925/2004, também não merecem ser acatados.

Primeiro, porque o referido artigo não trata da concessão de crédito presumido, *in verbis*:

(...)

Segundo, porque o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que é na manifestação de inconformidade que a manifestante apresentará - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, precluindo o seu direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que “a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

Com efeito, não tendo restado demonstrado nenhum dos requisitos que justificam a apresentação de provas a *posteriori*, não há como se oportunizar a defendente oportunidade para apresentação de novas provas.

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, referido diploma legal regulamenta que cabe autoridade julgadora determinar, de ofício ou a pedido, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

(...)

Por fim, registre-se que o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 é claro ao determinar que o crédito presumido somente poderia ser utilizado para dedução da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, não sendo facultada a sua utilização com fins de compensação ou resarcimento.

(...)

Portanto, **correta a reclassificação dos produtos SPC e X-SOY indevidamente informados na posição 23.04 para a posição 23.09.9090, bem como a glosa do crédito presumido calculado sobre suas vendas.** (g.n.)

Conforme se extrai dos excertos supra, o julgador de primeira instância expôs os fundamentos de sua decisão, destacando-se (i) a não apreciação, com base no art. 16, *caput* e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, dos argumentos e documentos trazidos aos autos somente após mais de um ano da data de apresentação da Manifestação de Inconformidade, (ii) a vinculação da Delegacia de Julgamento (DRJ) à classificação fiscal do produto definida pelo setor da Receita Federal competente para tal (Ceclam) e (iii) a não vinculação do julgador a decisões administrativas destituídas de eficácia normativa.

O Recorrente pode não concordar com tais fundamentos da decisão mas isso não é motivo suficiente para se concluir pela ocorrência de nulidade, pois, para tal, haveria necessidade de se ter por configurado pelo menos uma das hipóteses normativas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e **decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.** (g.n.)

Quanto aos dispositivos da Lei nº 9.784/1999 invocados pelo Recorrente (arts. 2º, 38 e 50), há que se destacar que, de acordo com o art. 69 dessa mesma lei, “[os] processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”, o mesmo podendo ser dito em relação ao Código Civil (Lei nº 13.105/2015) referenciado na peça recursal, cujos dispositivos somente se aplicam de forma subsidiária no Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Nesse sentido, afasta-se a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância.

## **II. Classificação fiscal de mercadoria. Glosa do crédito presumido.**

Conforme relatado, originalmente, o Recorrente apresentara PER/DComp relativo a alegados créditos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas decorrentes, dentre outros fatos, da apuração do crédito presumido previsto no art. 31 da Lei nº 12.865/2013,<sup>7</sup> tendo-se em conta a classificação fiscal do produto (proteína concentrada de soja) por ele adotada, qual seja, a NCM 2304.00.10.

A fiscalização glosou o referido crédito presumido em razão de sua reclassificação fiscal para a NCM 2309.90.90, esta não alcançada pela previsão normativa da Lei nº 12.865/2013, por se tratar de proteína concentrada de soja utilizada como ingrediente vegetal para formulação de alimentos para nutrição animal e impróprio para uso em alimentação humana, com base nos seguintes fundamentos:

**O concentrado de proteínas de farinha de soja da qual se retirou o óleo**, com um teor de proteínas, calculado sobre a matéria seca, de aproximadamente 67 %, obtido a partir de flocos de soja submetido processo de extração com álcool etílico para remoção de açúcares e oligossacarídeos (antinutricionais), dessolvantização, secagem, resfriamento e peneiramento para ajuste de granulometria, sem textura

<sup>7</sup> Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

definida e usado como **ingrediente vegetal na formulação de alimentos para animais e impróprio para uso em alimentação humana**, inclusive em sua versão micronizada, classifica-se no código NCM 2309.90.90, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 23.09) e RGI 6 (texto da subposição 2309.90), na RGC 1 (textos do item 2309.90.90), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788/2018, e na Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 2018, e alterações posteriores. (g.n.)

Com base nessa fundamentação, a fiscalização concluiu que a proteína concentrada de soja (SPC e X-SOY), produto que passa por outras fases de industrialização além da produção do farelo de soja, não se configura como um resíduo sólido da extração do óleo de soja e não se classifica na posição 23.04 como pretendido pela empresa fabricante, e sim na posição 23.09.9090 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), razão pela qual se glosou o crédito presumido calculado sobre a venda desses produtos, por não se encontrarem dentre os listados no *caput* art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

O Recorrente se contrapõe a essa conclusão aduzindo o seguinte:

a) o produto em questão não é resultado da supressão de componentes da farinha de soja desengordurada, mas sim um resíduo sólido da extração do óleo de soja;

b) as exceções da posição 23.04 somente se aplicam aos produtos da posição 21.06;

c) de acordo com as notas da posição 21.06, o concentrado de proteína obtido por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja se classifica somente na posição 21.06, e em nenhum outro lugar, e para se enquadrar nesta composição precisa ser utilizado para o consumo humano, fato que não se observa no SPC, ou seja, qualquer farinha desengordurada que não seja texturizada se enquadra na posição 23.04;

d) a posição 23.09 trata exclusivamente de preparações, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos e não de produtos puros como é o caso do SPC, tanto é assim que os pellets constituídos de uma única matéria ou por uma mistura de matérias em proporção que não ultrapasse 3% (mantendo a sua condição de produto puro) são excluídos da posição 23.09, vide Seção II nota 1 da TIPI (produtos puros não são preparações);

e) a classificação 23.09.9090 não comporta o produto SPC comercializado em sua forma *in natura* e pura, mas apenas com adições;

f) a premissa de uma nova industrialização não se sustenta, pois o SPC é obtido a partir do esmagamento da soja para obtenção do óleo de soja, sendo que o farelo HIPRO não se enquadra no conceito de farinha, podendo o SPC se enquadrar tanto no conceito de farinha, alargando bastante até como farinha desengordurada, quanto no conceito de farelo, mas nunca como produto obtido a partir da supressão de componentes da farinha de soja desengordurada;

g) as normas não dizem que o resíduo mencionado na posição 23.04 seria o decorrente de uma única fase de processamento, conclusão do AFRFB sem qualquer amparo legal, sendo que, no caso, não houve dois processamentos, mas um único processamento contínuo em duas fases, com dois solventes, o que somente ocorre porque foram aproveitadas plantas existentes para a implementação da tecnologia, como esclarece o Laudo em suas páginas 5 a 8;

h) a recorrente já foi submetida à fiscalização de diversos períodos (despachos decisórios e informação fiscal anexa) em que foram validadas as classificações fiscais adotadas;

i) se não restabelecidos os créditos presumidos glosados, deve ser aplicado o artigo 8º da Lei 10.925/2004, para determinar que sejam apurados os créditos presumidos ali previstos sobre as aquisições de soja de pessoas físicas, eis que o produto se encontra no capítulo 23 da NCM e não se lhe aplicam as vedações do artigo 30 da lei 12.865/2013.

**Nesse contexto, o voto vencedor desta turma julgadora foi no sentido de manter a glosa do crédito presumido, por não se inserir a NCM adotada pela fiscalização dentre aquelas previstas no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.**

Dentre os muitos fundamentos adotados pelos conselheiros que aderiram ao voto vencedor, dentre eles os mesmos adotados pela fiscalização e confirmados pela DRJ, destacam-se os seguintes:

1) a fiscalização salientou como uma das principais razões para a reclassificação fiscal a previsão, nas notas explicativas da posição 23.04 (a defendida pelo contribuinte), da exclusão dessa posição dos “concentrados de proteínas, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de soja desengordurada, que se destinam a ser adicionados a preparações alimentícias, e a farinha de soja texturizada (posição 21.06).” Conforme se verifica do próprio texto da nota, inobstante se referir a uma descrição de produto que se assemelha muito ao produto sob análise nestes autos, é feita menção expressa à posição 21.06, posição essa em que não se faz referência a alimentos destinados a animais (há referência apenas à alimentação humana) e que, de acordo com sua nota explicativa, não abrange “a farinha de soja desengordurada, não texturizada, mesmo própria para alimentação humana (posição 23.04)”, indicando, portanto, que tal produto se classifica na posição 23.04, independentemente de se destinar à alimentação humana ou animal. Mas, não se pode ignorar que, numa posição que abrange produtos destinados tanto à alimentação humana quanto à animal (23.04), a previsão expressa de que um determinado produto destinado à alimentação humana não se classifica ali, não inviabiliza a conclusão de que esse mesmo produto, revertido à alimentação animal, mude sua natureza intrínseca. Por outro lado, esse produto se restringe à “farinha de soja desengordurada”, nada dizendo sobre “proteína concentrada”, razão pela qual, considerando apenas esse fundamento, ainda não se consegue concluir sobre a classificação fiscal;

2) outro fundamento da conclusão da fiscalização merece destaque, a saber: no presente caso, há processamento posterior à extração de óleo (remoção de partes constituintes e texturização) que se configura uma outra fase da industrialização, não se tratando, portanto, apenas de resíduo sólido decorrente da extração do óleo de soja. Esse entendimento da fiscalização considera como industrialização as etapas de produção posteriores à extração do óleo (identificadas como retirada do solvente, eliminação de elementos anti-nutricionais com tostagem, extração de açúcares, remoção do álcool residual, secagem, resfriamento etc.). A posição 23.04 se restringe aos bagaços e resíduos sólidos decorrentes da extração do óleo de soja, inobstante o capítulo 23 não se restringir aos resíduos e desperdícios da indústria alimentícia, abrangendo, também, os “alimentos preparados para animais”, indicando que, nesses últimos casos, haverá outra(s) classificação(ões) própria(s) a ele(s). Nesse sentido, estando previsto, expressamente, na posição 23.04, que o resíduo da soja ali indicado é aquele decorrente da extração do óleo, havendo outras extrações posteriores (extração de açúcares, de elementos anti-nutritivos etc.), já não se tem uma conclusão sobre a posição correta. Este fundamento da fiscalização se mostra mais contundente;

3) na nota 1 do capítulo 23, consta que, na posição 23.09, não se incluem os resíduos e subprodutos vegetais destinados à alimentação animal resultantes do tratamento de matéria vegetal (muito provavelmente porque tais produtos se incluem na posição 23.04). Nessa mesma nota, informa-se que se classifica na mesma posição 23.09 “os produtos do tipo utilizado para alimentação de animais, **não especificados nem compreendidos noutras posições**, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, **de tal forma que tenham perdido as características essenciais da matéria de origem**”. Ressalte-se que essa referência a produto com perda de características essenciais da matéria de origem é apenas mais um dos que se inserem na posição 23.09 (“Incluem-se na posição 23.09”), não se tratando, portanto, de um pré-requisito necessário à classificação nessa posição;

4) de acordo com a nota explicativa, a posição 23.04 “compreende as **tortas (bagaços) e outros resíduos sólidos** da extração, por prensagem, por meio de solventes ou por centrifugação, **do óleo contido nos grãos de soja. Estes resíduos constituem alimentos para o gado muito apreciados**”, posição essa que faz referência expressa à soja e à alimentação do gado, sendo que, de acordo com informação obtida no *site* da empresa na internet,<sup>8</sup> o SPC (Concentrado de Proteína de Soja) é “usado em diversas aplicações para a produção de ração animal, como peixes, **salmão principalmente**, suínos, pets, aves e **até bovinos**”, o que indica, ainda que vagamente e parcialmente, que o resíduo em questão possa se classificar na posição 23.04, embora não haja referência expressa à proteína. Por outro lado, por se tratar de alimento também destinado a peixes, com destaque para o salmão, a referência a “gado” na nota explicativa não tem o poder de definir por si só a classificação fiscal;

5) sobre a classificação adotada pela fiscalização, extraem-se as seguintes informações da Nota Explicativa da posição 23.09:

5.1. “**Esta posição comprehende** não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como **também as preparações empregadas na alimentação de animais**, constituídas de **uma mistura de diversos elementos nutritivos**”. Aqui, faz-se referência expressa a “preparações” e a “mistura de diversos elementos”, exigências essas que, em princípio, não condizem com o SPC. Contudo, tais exigências não se mostram como peremptórias, pois, na posição 23.09, nos termos da mesma Nota Explicativa, inclui-se, também, o concentrado de proteína obtido a partir do suco de alfafa, previsão essa que indica que não se exige, obrigatoriamente, uma mistura de mais de um componente;

5.2. as destinações de produtos passíveis de classificação nessa posição são assim identificadas: (i) **fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos)**, (ii) completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares) e (iii) entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares. Há que se considerar que o objetivo precípuo do SPC é justamente fornecer aos animais um alimento balanceado completo (concentrado de proteína);

5.3. outro fundamento relevante da posição: nela se incluem elementos nutritivos ricos em **substâncias proteicas**, chamadas “construtores”, bem como os funcionais (**elementos proteicos**);

5.4. **as preparações da posição 23.09 também abrangem os alimentos para peixes.**

<sup>8</sup> <https://www.cjselecta.com.br/cj-selecta.html>

Feitas essas considerações, passa-se à análise das **regras gerais para a interpretação do Sistema Harmonizado** (RGI):

(i) RG1: “a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, sendo que “os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração”;

(ii) RG2: versa sobre artigos incompletos, inacabados, produtos misturados e artigos compostos. Essa hipótese essa não aplicável ao presente caso;

(iii) RG3: mercadoria passível de aplicação em mais de uma posição: 1º) **posição mais específica**, 2º) **característica essencial** e 3º) posição colocada em **último lugar na ordem numérica**;

(iv) RG4: **artigos mais semelhantes** (denominação, características, utilização);

(v) RG5: estojos/embalagens. Essa hipótese não é aplicável ao presente caso;

(vi) RG6: “A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que **apenas são comparáveis subposições do mesmo nível**. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.”

Com base nos apontamentos supra, extrai-se o seguinte: (i) acerca do capítulo, inexiste dúvida, pois trata-se do capítulo 23 (alimentos preparados para animais), (ii) a posição 23.04 destina-se aos resíduos e subprodutos vegetais destinados à alimentação animal resultantes do tratamento de matéria vegetal e a posição 23.09 refere-se a outros produtos não especificados ou não compreendidos em outras posições e (iii) a posição 23.04 refere-se a resíduos resultantes da extração do óleo da soja e a posição 23.09 a preparações empregadas na alimentação balanceada de animais, ricas em proteína, havendo referência expressa a alimentos para peixe.

Nesse contexto, considerando-se o disposto acima, bem como o fato de se estar diante de um produto identificado como “proteína concentrada de soja”, em pó ou farelo, 100% proveniente da soja, destinada exclusivamente à alimentação animal, decorrente da industrialização da soja, cujo processo de produção pode ser assim esquematizado: classificação da soja/secagem/estabilização da temperatura/peneiração/ quebra/condicionamento/ laminação/**extração do óleo**/retirada de solvente/eliminação de elementos antinutricionais (tostagem e extração de açúcares e oligossacarídeos)/ concentração de proteína/remoção do álcool residual/secagem/resfriamento/peneiração/ armazenagem/ensacamento, **conclui-se pela adoção da classificação fiscal definida pela fiscalização**.

Em relação à alegação do Recorrente de que ele já havia sido submetido à fiscalização de outros períodos, relativamente ao mesmo produto, em que foram validadas as classificações fiscais adotadas, trata-se de matéria já analisada no item I deste voto, razão pela qual, aqui, não se repetirá a conclusão ali registrada.

Quanto ao pedido alternativo de aplicação do art. 8º da Lei 10.925/2004, para determinar a apuração dos créditos presumidos ali previstos sobre as aquisições de soja de pessoas físicas, eis que o produto se encontra no capítulo 23 da NCM e não se lhe aplicam as vedações do artigo 30 da lei 12.865/2013, há que se registrar que se está diante de um pedido que não constou do PER/DComp, não servindo o Processo Administrativo Fiscal (PAF) para correção ou adição de pleitos formulados originalmente pelo sujeito passivo na unidade de

origem (inovação processual). Tal entendimento encontra ressonância na jurisprudência da 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se verifica, exemplificativamente, do seguinte acórdão:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

**RETIFICAÇÃO DCOMP APÓS A CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA NO CASO DOS AUTOS. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO PRÓPRIO DIREITO CREDITÓRIO.**

Aceita-se a retificação da DCOMP após a ciência do Despacho Decisório que não homologou compensação lastreada em restituição de pagamento indevido ou a maior, desde que se trate de mero erro material no preenchimento, e a retificação venha acompanhada de provas hábeis e idôneas do alegado indébito, as quais, em regra, deverão ser apresentadas na manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão. **Não verificada circunstância de inexatidão material, que pode ser corrigida de ofício ou a pedido, descabe a retificação do Per/DComp após ciência do Despacho Decisório, para alteração dos elementos do direito creditório, pois a modificação do pedido original configura inovação processual.** (Acórdão nº 9303-011.757, rel. Vanessa Marini Cecconello, j. 20/08/2021)

Além disso, conforme destacou o julgador de primeira instância, o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 restringe a utilização do crédito presumido à dedução das contribuições PIS/Cofins devidas em cada período de apuração, não sendo facultada a sua utilização com fins de compensação ou resarcimento.

Assim, vota-se por negar provimento a esse item do recurso.

**III. Conclusão.**

Dante do exposto, vota-se por afastar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário na parte relativa à glosa dos créditos presumidos apurados com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator do voto vencedor

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho

Peço vênia para divergir do Ilustre Relator sobre a fundamentação do voto-vencedor, na parte relativa à classificação fiscal, nos termos abaixo.

Conforme bem esclarece o relatório do voto-vencedor, a questão versa sobre a classificação de produto decorrente de processamento de soja.

Sob esta ótica, observa-se que a natureza de resíduo ou subproduto de matéria vegetal atrai a aplicação do capítulo 23 à classificação do produto.

Nestes termos, constata-se que a definição relativa à posição corretamente aplicável à espécie levou a duas leituras conflitantes. A primeira, adotada pelo órgão recorrido, toma como elementos principais o fato de o produto passar por mais de um processo, culminando no entendimento de que as características da matéria vegetal, de ordem celular, são diversas da matéria originária, isto é, aquela anterior ao processamento do qual resulta o produto sob classificação.

Há que se observar, neste ponto, o texto das notas das posições 23.04 e 23.09.

Conforme se verifica pela leitura da nota explicativa da posição 23.04, os produtos ali classificados são resultantes da extração, por prensagem, uso de solventes ou centrifugação, do óleo contido nos grãos de soja.

Deste modo a natureza do resíduo referido na posição em tela é determinada pela espécie do vegetal de origem quando obtido diretamente da extração do óleo daquela matéria vegetal.

Assim, nada obstante a divergência relativa ao produto sob vistas ser resultante de um ou mais processos, é fato, conforme demonstrado pelo relatório da perícia anexo aos autos, que o produto final passa, grosso modo, por duas fases, sejam estas caracterizadas ou não como dois processos distintos. Primeiramente, ocorre a extração do óleo, obtendo-se, deste modo, um certo produto intermediário (este sim, classificável diretamente na posição 23.04) que, em seguida, passa pela extração do açúcar, sendo que apenas ao fim desta se obtém o item a ser classificado.

Cabe ressaltar que a circunstância de a extração do açúcar ocorrer por conta de necessidade relativa à fisiologia animal, motivos comerciais ou outros, é destituída de relevância para a presente análise, vez que é demonstrável, mesmo pela simples leitura do relatório de diligência, que o produto sob vistas e o seu antecessor intermediário, a matéria resultante da extração do óleo de soja, são diversos, possuindo características diversas em sua composição, de acordo com o mesmo relatório de perícia.

Noutra linha, a recorrente aduz, em memorial entregue durante a sessão de julgamento, à necessidade de que os textos das posições sejam interpretados literalmente, conforme a Regra Geral de Interpretação nº 1, fazendo remissão à posição 23.04, em razão de esta explicitar “o fato de ser resíduo proveniente da extração do óleo de soja”, inexistindo menção a processo produtivo específico.

Neste ponto, vale transcrever trecho do memorial:

No caso de farelos de soja destinados à alimentação animal, a análise do processo produtivo tem relevância apenas para se sabe se o produto é ou não efetivamente um resíduo proveniente desse processo (...)

Lado outro, o órgão julgador de origem, tendo em conta a classificação produzida pela Ceclam, sendo esta de caráter vinculante para aquele, chegou à conclusão de que ao produto deve ser atribuída a posição 23.09, essencialmente, em razão de processamento ulterior do bem, assim do fato de o produto estar supostamente abrangido pelo tratamento dado pela nota da posição 23.09, no sentido de, na linguagem da nota, ter perdido as características essenciais da matéria de origem, o que foi interpretado pelo órgão classificador com base na nota pertinente da NESH:

2309.90- Outras

(...)

*Incluem-se nesta posição os produtos do tipo utilizado na alimentação dos animais, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais e que, por esse fato, perderam as características essenciais da matéria de origem, por exemplo, no caso dos produtos obtidos a partir de matérias vegetais, os que tenham sido sujeitos a um tratamento, de forma que as estruturas celulares específicas das matérias vegetais de origem já não sejam reconhecíveis ao microscópio.*

A explicação oferecida pela NESH é suficientemente específica, tendo sido objeto de questionamento colocado pela recorrente à perícia técnica, nos seguintes termos:

Dessa forma, para viabilizar a presente análise, recebemos informações técnicas acerca dos materiais, as quais apresentamos abaixo:

(...) a CJ SELECTA atesta que o SPC não recebe adição de outros elementos, mantendo a mesma estrutura celular, bem como mantendo a mesma destinação e aplicação, ou seja, servir como alimentos preparados para animais.

O processo de fabricação do SPC envolve a extração de óleo e açúcares dos grãos de soja. Para tanto, os grãos passam por etapa de quebra/moenda, bem como separação de suas cascas. Após essa etapa preliminar, a soja descascada e quebrada é cozida para facilitar a extração da proteína nos processos seguintes.

Paralelamente, a leitura do laudo, à fl. 747, traz o seguinte:

Conforme exposto na Tabela 4, o perfil de proteína dos farelos fabricados a partir da soja não apresentam diferenças, sendo que as mesmas estruturas são mantidas em todos os produtos. A proporção dos aminoácidos é a mesma, ou seja, trata-se do mesmo produto apenas com graus de concentração proteica distintos. Na produção do SPC ocorre apenas uma etapa complementar, no mesmo processo produtivo, para a remoção parcial dos açúcares provenientes da matéria prima soja. (grifei)

Constata-se, deste modo, que a conclusão do laudo não atesta a afirmação da recorrente, no sentido de ser mantida “a mesma estrutura celular”, mas somente que as proteínas do bem não diferem estruturalmente daquela exibida pela matéria original. Desnecessário é dizer, mesmo para quem não ostenta a qualidade de perito, que a estrutura da proteína de um alimento é conceito completamente distinto da estrutura celular de um material orgânico de origem vegetal, até porque esta última é facilmente distinguível mediante uso de microscópio ótico, ao contrário da primeira.

Nada obstante, a situação assim esboçada seria passível de novo esclarecimento por parte da recorrente, em forma de diligência.

Ocorre que, mesmo na eventualidade de ter havido equívoco no laudo pericial, decorrente da omissão tangente a uma suposta indistinguibilidade entre a estrutura celular da matéria-prima vegetal e do produto comercializado, vindo a ser esta confirmada, tal fato não seria suficiente para descaracterizar a evidência de que o produto sob classificação não é obtido diretamente da extração do óleo de soja, a qual figura como etapa intermediária de um processo que tem por fase imprescindível (para conferir as propriedades do bem comercializado) a extração do açúcar, além de outros elementos. Esta fase é bem detalhada na doutrina especializada, entre outras razões, porque a extração do açúcar dá ao alimento determinadas características particulares relacionadas à fisiologia animal.

Por esta razão, mesmo na hipótese de que a contribuinte pudesse ultrapassar a incongruência observada no resultado da perícia, a classificação 23.04 cederia lugar à 23.08, a qual assim dispõe:

Desde que não se classifiquem noutras posições mais específicas da Nomenclatura e sejam próprios para alimentação de animais, a presente posição comprehende não só produtos e resíduos vegetais, como também resíduos ou subprodutos, **obtidos no decurso de tratamentos industriais de matérias vegetais, que visam à extração de alguns dos seus constituintes.** (grifei)

Deste modo, tendo-se demonstrado que processo de simples extração do óleo de soja não resulta no produto classificado, sendo esta operação apenas uma primeira fase do processo para sua obtenção, e que a extração do açúcar constitui fase posterior e igualmente relevante, impõe-se, ao meu ver, a classificação na posição 23.08, uma vez que esta representa a melhor descrição do processo que resulta no produto sob análise, à luz das informações constantes dos autos.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho