



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.725506/2013-45
ACÓRDÃO	3402-012.833 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARAMURU ALIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO. IDENTIDADE FÁTICO-JURÍDICA. APLICAÇÃO DO RESULTADO DO PROCESSO VINCULADO.

Reconhecida a identidade entre o objeto de um PERDOMP e do Auto de Infração lavrado em outro processo administrativo, o resultado do julgamento do lançamento de ofício deve ser aplicado ao processo em que se analisa o crédito pleiteado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o

processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF Nº 217.

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

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS.

O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é apurado somente em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos capítulos e posições da NCM nele previsto.

CRÉDITO PRESUMIDO. ÓLEO DE SOJA. LEI Nº 12.865/2013.

O ressarcimento é aplicável somente aos créditos presumidos apurados em operações de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente a produtos de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** reverter integralmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete de transferência de produção do estabelecimento ou de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; **(ii)** reverter integralmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete relativo à industrialização por encomenda de produtos; e **(iii)** reverter parcialmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete de retorno de matérias-primas para depósito fechado ou armazém geral, mantendo a glosa apenas dos fretes destinados a filial de revenda, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento (PER), referente a Crédito Presumido de PIS Não-Cumulativa do Mercado Interno, apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno de Farelo de Soja classificado na posição 23.04 da NCM, com fundamento no art. 56-B da Lei nº 12.350/2010.

Através do **Relatório de Auditoria do Crédito do PIS e da COFINS**, consta o detalhamento do procedimento fiscal efetuado junto à Contribuinte para verificação dos respectivos créditos sobre os períodos de apuração compreendidos entre julho/2012 a março/2015.

Em razão de insuficiência de crédito apurado após Procedimento Fiscal, a DRF de origem conclui pela homologação parcial do pedido, reconhecendo, com relação ao 1º trimestre de 2013, o valor total de R\$ 23.704,19, o que não foi suficiente para acobertar a compensação realizada, remanescendo, por consequência, saldo de débito no valor de R\$ 64.712,12.

O v. Acórdão nº 14-90.740 foi proferido pela 11ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015

PROVAS. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se novo pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando, após diligência já realizada, presentes elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa de contribuição ao PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a 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.

AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETES. ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES DE VENDA. OUTRAS OPERAÇÕES.

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou outras transferências que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.

CRÉDITO. LOGÍSTICA. SERVIÇO GLOBAL. ARMAZENAGEM.

Inexiste previsão legal de tomada de crédito frente aos valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição etc).

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens, 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.

CRÉDITOS EXTEPORÂNEOS. PERMISSÃO. QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o quantum o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

CRÉDITO PRESUMIDO. ÓLEO DE SOJA. LEI Nº 12.865/2013.

O ressarcimento é aplicável somente aos créditos presumidos apurados em operações de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente a produtos de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

Se, além da apropriação do crédito presumido, a contribuinte formalizou pedidos de ressarcimento de tal crédito, necessária a observância das condições legais impostas para tanto.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância, apresentando o Recurso Voluntário com os seguintes pedidos:

206. Ante todo o exposto, a Recorrente demonstrou e comprovou, preliminarmente, a necessidade de reunião e julgamento em conjunto dos **Processos Administrativos nºs 13126.720064/2013-89, 13126.720062/2013-90, 13126.720068/2013-67, 13126.720066/2013-78, 10120.725567/2013-11, 10120.725506/2013-45 e 10120.729529/2017-52**, a fim de se evitar decisões conflitantes no futuro e garantir a uniformidade do julgamento de todos os casos, tendo em vista as disposições da Portaria RFB 1.668/16, bem como os princípios da economia processual, da razoabilidade e da eficiência, assegurados pelo artigo 37 da Constituição Federal, inclusive em observância às disposições regimentais do RICARF (artigo 6º do Anexo II).

207. No mérito, a Recorrente comprovou que os créditos de PIS foram indevidamente glosados pelas DD. Autoridades Administrativas, uma vez que foram devidamente apurados pela Recorrente e decorrem do conceito de insumo adotado pela doutrina e pelo E. CARF. Os créditos, são, portanto, legítimos e possuem previsão legal, além de estarem embasados na jurisprudência dominante.

208. Ademais, com base nos fundamentos de fato e de direito expostos acima, devidamente suportados pelos documentos comprobatórios de seu direito, a Recorrente requer se digne esse E. CARF julgar **INTEGRALMENTE PROCEDENTE** o presente Recurso Voluntário, para que, reformando-se o V. Acórdão nº 14-90.740 recorrido, seja integralmente deferido o pedido de ressarcimento dos créditos de PIS13 relativos ao 1º Trimestre de 2013 e objeto do presente processo administrativo, com a conseqüente homologação total da compensação atrelada (Processo Administrativo de Cobrança nº 10120.725046/2014-36).

209. No mais, a Recorrente ressalta que, com fundamento no artigo 74, § 11, da Lei 9.430/96, no artigo 119, § 2º, do Decreto 7.574/2011, e nos artigos 136 e 137, da IN/RFB 1.717/2017, a interposição do presente Recurso Voluntário deve manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto da presente discussão, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN.

210. Por fim, a Recorrente reitera seu interesse em realizar sustentação oral perante esse E. CARF, nos termos do artigo 58, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

Através do r. Despacho de e-fls. 3444, o processo foi encaminhado para inclusão em lote/sorteio e julgamento.

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-003.418**, proferida nos seguintes termos:

2.5. Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para apresentar, em prazo razoável, Laudo Técnico ou Memorial Descritivo, demonstrando de forma detalhada e individualizada:

a.1) O enquadramento no conceito de insumo com relação ao produto “SALMEX-FORMOL 30/11”, bem como demais produtos que deram origem aos créditos pleiteados, observando os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.2) Esclarecer sobre a utilização de tais insumos no processo de fabricação de produtos comercializados e tributados pela Contribuinte;

a.3) O enquadramento dos fretes, armazenagens e demais serviços que deram origem aos créditos pleiteados no conceito de insumo, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.4) Com relação aos fretes, especificar detalhadamente a forma de utilização, identificando os pagamentos e/ou repasses e/ou eventuais reembolsos realizados quanto a estes itens;

a.5) Demonstrar se as aquisições de “soja em grãos”, bem como de soja originada da COASUL estavam sob a suspensão das Contribuições Sociais;

a.6) Demonstrar a destinação do produto “soja em grãos”, bem como soja adquirida da COASUL, referentes às operações que deram origem ao crédito pleiteado, bem como a incidência das Contribuições;

a.7) Comprovar a não utilização dos créditos tidos como extemporâneos em outros períodos de apuração.

b) Realizar as diligências necessárias para as constatações especificadas nesta Resolução.

c) Analisar os documentos comprobatórios constantes dos autos, bem como aqueles que serão apresentados pela Recorrente nos termos do Item “a”, apurando o enquadramento dos bens e serviços objeto deste litígio de acordo

com o conceito de insumo delimitado neste voto, e a eventual comprovação de não utilização pela Recorrente dos créditos extemporâneos em outros períodos.

d) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência.

e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

2.6. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Realizada a diligência e após manifestação da Recorrente, o processo retornou para análise e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

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

2. Da vinculação com o Processo nº 10120.729529/2017-52

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento a título de Crédito Presumido de PIS Não-Cumulativo do Mercado Interno, apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno de Farelo de Soja classificado na posição 23.04 da NCM, com fundamento no art. 56-B da Lei nº 12.350/2010.

As glosas realizadas neste processo se referem aos créditos originados das seguintes despesas:

II – Da Glosa do Crédito Alíquota Básica

II.1 – Da Aquisição de Bens para Revenda (itens 41 a 54)

II.2 – Da Aquisição de Bens Utilizados como Insumo (itens 55 a 64)

II.3 – Da Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo (itens 65 a 78)

II.4 – Da Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda (itens 79 a 83)

II.4.1 – Fretes sem Direito a Crédito em razão da operação da Mercadoria (itens 84 a 89)

II.4.1.1 – Frete de Mercadoria Não Informada (itens 90 a 91)

II.4.1.2 – Frete de Transferência de Produção do Estabelecimento ou de Mercadoria Adquirida ou Recebida de

Terceiros (itens 92 a 97)

II.4.1.3 – Frete de Retorno de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral (itens 98 a 103)

II.4.1.4 – Frete de Remessa de Produção do Estabelecimento ou de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros, com Fim Específico de Exportação (itens 104 a 112)

II.4.1.5 – Frete de Entrada de Mercadoria Recebida com Fim Específico de Exportação (itens 113 a 117)

II.4.1.6 – Frete de Remessa para Formação de Lote de Exportação (itens 118 a 131)

II.4.1.7 – Frete de Remessa para Industrialização por Encomenda (itens 132 a 139)

II.4.1.8 – Frete de Industrialização Efetuada por Outra Empresa (itens 140 a 144)

II.4.1.9 – Frete de Compra para Industrialização ou Produção Rural (itens 145 a 149)

II.4.1.9.1 – Frete de Compra para Industrialização de Soja em Grãos até 09/10/2013 com Direito a Crédito Presumido (itens 150 a 159)

II.4.1.9.2 – Frete de Compra para Industrialização de Soja em Grãos a partir de 10/10/2013 (itens 160 a 165)

II.4.1.9.3 – Frete de Compra para Industrialização de Milho, Milho Pipoca e Semente de Girassol com Direito a Crédito Presumido. (itens 166 a 170)

II.4.1.9.4 – Frete de Compra para Industrialização de Óleo de Soja Degomado e de Óleo de Canola Refinado a partir de 08/03/2013 (itens 171 a 176)

II.4.1.10 – Frete de Demais Operações Sem Direito a Crédito (itens 177 a 181)

II.4.II – Frete Extemporâneo (itens 182 a 201)

III – Da Glosa do Crédito Presumido do Art. 31 da Lei nº 12.865/13 (itens 202 a 209)

IV. Correção dos Ajustes de Acréscimo e de Redução (itens 210 a 212)

IV.1 – Da Glosa aos Ajustes de Acréscimo (item 213)

IV.1.1 Acréscimo de Serviços Portuários (pela natureza e extemporaneidade, os serviços não permitem o

aproveitamento de crédito); (itens 214 a 223)

IV.1.2 – Acréscimo de Compra para Comercialização da Coasul (por se referir a compra com suspensão, de

modo que o contribuinte não pode se apropriar de crédito básico de produto cuja entrada não sofreu incidência

da tributação) (itens 224 a 229)

IV.1.3 – Acréscimo de Crédito Presumido de Notas Fiscais da Coasul (descreve a Fiscalização, entre outras constatações, que em resposta a intimação, o próprio contribuinte admitiu o erro), (itens 230 a 237)

IV.2 - Acréscimo aos Ajustes de Redução. (itens 238 a 253)

V – Do Rateio dos Créditos (itens 254 a 272)

VI – Do Crédito Total Reconhecido Informado nas EFD (itens 273 a 276)

VII – Das Contribuições Devidas e do Aproveitamento do Crédito (itens 277 a 290)

A 11ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e, aplicando o resultado da diligência, reconheceu em parte o direito creditório, com os seguintes valores:

Processo 10120.725506/2013-45	
Credito Presumido PIS (farelo) Merc Int 1º Tr 2013	Valor (R\$)
Crédito reconhecido no Despacho Decisório	23.704,19
Como resultado da diligência, crédito admitido pela Fiscalização foi alterado para:	24.046,38
<u>Parcela do crédito em litígio reconhecida em julgamento</u> (a ser utilizada na amortização de débito constante de DCOMP)	<u>342,19</u>

Como mencionado em razões recursais, a Recorrente tem por objeto social, dentre outras atividades, a produção, industrialização, comercialização e exportação de soja, milho, girassol, entre outros grãos e farelos, bem como atua na produção de biodiesel e óleos derivados dessas matérias-primas.

Consta nos autos a observação de que a Contribuinte possui unidades industriais em vários Municípios, desenvolvendo, ainda, operações no Porto de Santos, ferrovias, hidrovias Tietê-Paraná e em 64 unidades armazenadoras. De acordo com o informado, a empresa armazena, processa e comercializa soja, milho, girassol e canola. Atua também na industrialização de grãos, extração e refino de óleos, exportação de soja em grãos, farelo, lecitina, proteína concentrada de soja – SPC; produção de biodiesel; armazenagem e transporte. Foi ainda apresentado um relato dos principais processos produtivos geradores de receita, quais sejam: Produção de Biodiesel, Produção de Farelo de Soja e Produção de Óleo de Soja.

A DRF encontrou inconsistências em relação às informações prestadas pela Contribuinte em suas escriturações fiscais digitais, nos pedidos de ressarcimento (PER/Processos) e nos demais demonstrativos apresentados para justificar o crédito requerido.

Cumprido observar que o presente litígio decorre de Procedimento Fiscal realizado no Processo Administrativo Fiscal nº 10120.729529/2017-52, que resultou em lançamento de

ofício para exigência de PIS e COFINS dos períodos de outubro/2012 a janeiro/2013, refletindo na inexistência de crédito passível de ressarcimento, na forma pleiteada pela Contribuinte.

Cumpre observar que o **artigo 47 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023**, assim prevê:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

É inequívoca a vinculação dos processos por decorrência, na forma estabelecida pelo art. 47, § 1º, II.

Há posicionamento neste CARF no mesmo sentido, em litígios nos quais foram julgados processos de compensação/ressarcimento vinculados a processos referentes aos lançamentos de ofício, que tinham por objeto a análise do direito creditório. Vejamos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPENSAÇÃO - VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO

O destino da compensação vincula-se ao decidido no processo cujo objeto é o lançamento do IPI que glosou os créditos que foram compensados refazendo a escrita do IPI e lançando eventual saldo devedor. Assim, invalidado o lançamento, que abarca o período de apuração do crédito compensado, por decisão do CARF, em decorrência restitui-se o crédito à escrita fiscal e homologa-se a compensação feita com arrimo naquele.

Recurso provido. **(Acórdão nº 3402-003.120 – PAF nº 14033.000227/2007-67 – Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de Auto de Infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento/compensação de IPI. **(Acórdão nº 3201-009.541 - PAF nº 10880.930075/2013-35 – Relator: Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)**

No v. **Acórdão nº 3201-009.541**, em julgamento a situação análoga ao presente litígio, o Ilustre Conselheiro Relator observou que, “... se o lançamento de ofício o qual glosou os créditos de IPI, apurando valor de IPI a pagar, foi julgado procedente neste Colegiado, em decorrência desta decisão vincula-se o destino do ressarcimento/compensações, uma vez que os créditos glosados retornam a seu status quo ante a escrita fiscal”.

A decisão em referência destacou os seguintes precedentes:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009

COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DEPENDÊNCIA DE AUTUAÇÃO FISCAL JULGADA PROCEDENTE. VINCULAÇÃO.

É de se reconhecer a decisão proferida por Turma do CARF que aplicou a Súmula nº 20 para decidir pela procedência da autuação fiscal que glosou os créditos do IPI nas aquisições de insumos empregados na fabricação de produto NT na TIPI. Não se homologa compensação, além do limite do crédito reconhecido em despacho decisório, quando o crédito pleiteado revela-se indevido após auditoria fiscal em processo formalizado para sua verificação, uma vez que a procedência do auto de infração para cobrança das glosas dos créditos vincula o resultado do processo de declaração de compensação/ressarcimento.

Recurso Voluntário Negado

Direito crédito não reconhecido **(Processo nº 16682.900631/2012-81; Acórdão nº 3201-002.758; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 25/04/2017)**

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de auto de infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento de IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (**Processo nº 13976.000022/00-31; Acórdão nº 3301-002.934; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 27/04/2016**)

Considerando a vinculação por decorrência, configura-se uma efetiva relação de prejudicialidade externa entre este litígio e o processo 10120.729529/2017-52. Tal relação pode ensejar um vínculo formal, materializado na reunião dos feitos para julgamento conjunto, mas impõe, sobretudo, um vínculo material, de modo que o presente processo deve acolher e reproduzir o que for decidido no processo principal.

3. Do julgamento do Processo nº 10120.729529/2017-52

No **Processo nº 10120.729529/2017-52**, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-003.426**, possibilitando melhor compreensão sobre as atividades desenvolvidas pela empresa autuada e apuração do direito creditório invocado.

Considerando que as glosas procedidas pela Fiscalização resultaram no Despacho Decisório deste litígio, através da **Resolução nº 3402-003.418 (fls. 3445-3452)** foi adotada a mesma a mesma proposta de conversão do julgamento do recurso em diligência, na forma proferida quanto ao auto de infração.

Realizada a diligência, foi emitido o **Relatório de fls. 10.513 a 10.542** com a seguinte conclusão:

Conclusão

185. Após a análise da documentação apresentada, e em cumprimento às orientações e providências determinadas na Resolução que converteu o julgamento em diligência, conclui-se que:

Devem ser integralmente revistas as seguintes glosas, conforme referenciadas no Relatório Fiscal:

a.1) II.4.I.2 – Frete de Transferência de Produção do Estabelecimento ou de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros (v. planilha eletrônica “*Reversão_Glosa_Frete_Transferência_de_Produtos_e_Mercadorias*”), e

a.2) II.4.I.7 – Frete de Remessa para Industrialização por Encomenda (v. planilha eletrônica “*Reversão_Glosa_Frete_Remessa_Ind_por_Encomenda*”);

b) Deve ser parcialmente revista a seguinte glosa, conforme referenciada no Relatório Fiscal: **II.4.I.3 – Frete de Retorno de Mercadoria Remeida para Depósito Fechado ou Armazém Geral** (v. planilha eletrônica “*Reversão_Glosa_Frete_Retorno_Depósito_ou_Armazém_Geral*”);

c) A reversão cabível da glosa relativa ao **item II.4.I.1 – Frete de Mercadoria Não Informada** do Relatório Fiscal foi reconhecida por ocasião do julgamento de 1ª instância, realizado pela 11ª Turma da DRJ/RPO, inexistindo revisão adicional em decorrência da presente diligência;

d) Quanto à glosa de que tratada no Relatório Fiscal no **Item II.4.1.8 – Frete de Industrialização Efetuada por Outra Empresa**, muito embora coubesse a revisão para o transporte de bens em elaboração/material de embalagem, verificou-se, na prática, que incidiu apenas sobre o frete do retorno de produtos industrializados/acabados, de modo que também não cabe revisão (v. planilha eletrônica “*Glosa_Frete_Industrialização_Efetuada_por_Outra_Empresa*”);

e) Devem ser mantidas as demais glosas, pelas razões de fato e de direito individualmente elencadas para cada caso.

186. Embora a análise efetuada e o recálculo dela decorrente envolvam todo o período fiscalizado (julho/2012 a março/2015), é importante lembrar que as revisões das glosas aqui propostas podem, em razão das especificidades do crédito solicitado, não repercutem em alteração nos valores de ressarcimento de todos os processos envolvidos.

187. Dito isso, seguem abaixo os valores do saldo credor a ser ressarcido/compensado, recalculados nos termos desta Informação Fiscal, em atendimento à Resolução nº 3402-003.418 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), relativos ao presente processo:

Processo 10120.725506/2013-45					
CRÉD PRESUMIDO PIS (FARELO) – MERCADO INTERNO - 1º TRIMESTRE 2013					
		[I]	[II]	[III]	[IV] = [I]+[II]+[III]
Mês do Crédito	Crédito Solicitado	Crédito Reconhecido (Fiscalização/ Despacho Decisório)	Crédito Adicional Reconhecido (DRJ RPO)	Crédito Adicional Apurado (Diligência CARF)	Crédito Total Apurado Após Diligência CARF
01/2013	20.929,68	0,00	0,00	0,00	0,00
02/2013	58.461,04	0,00	0,00	0,00	0,00
03/2013	46.447,68	23.704,19	342,19	0,00	24.046,38
Total	125.838,40	23.704,19	342,19	0,00	24.046,38

No processo nº 10120.729529/2017-52 foi proferido o Acórdão nº 3402-012.842 com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** reverter integralmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete de transferência de produção do estabelecimento ou de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; **(ii)** reverter integralmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete relativo à industrialização por encomenda de produtos; e **(iii)** reverter parcialmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete de retorno de matérias-primas para depósito fechado ou armazém geral, mantendo a glosa apenas dos fretes destinados a filial de revenda, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.

O acórdão em referência foi ementado da seguinte forma:**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015, 01/10/2012 a 31/01/2013

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP Nº 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015, 01/10/2012 a 31/01/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF Nº 217.

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

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS.

O crédito presumido proveniente da atividade agroindustrial de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é apurado somente em relação aos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados nos capítulos e posições da NCM nele previsto.

CRÉDITO PRESUMIDO. ÓLEO DE SOJA. LEI Nº 12.865/2013.

O ressarcimento é aplicável somente aos créditos presumidos apurados em operações de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente a produtos de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/03/2015, 01/10/2012 a 31/01/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF Nº 217.

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

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887).

CRÉDITO PRESUMIDO. ÓLEO DE SOJA. LEI Nº 12.865/2013.

O ressarcimento é aplicável somente aos créditos presumidos apurados em operações de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente a produtos de que trata o art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

Tendo em vista a relação de prejudicialidade em razão da vinculação por decorrência, na forma acima já tratada, reproduzo abaixo os fundamentos do voto condutor do Acórdão nº 3402-012.842:

3.1. Preliminarmente

3.1.1. Decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores anteriores a 28.11.2012

Alega a defesa que a constituição de créditos tributários com relação às obrigações tributárias anteriores a 28.11.2012 encontram-se extintos pela decadência, uma vez que os fatos geradores referentes a tal período ocorreram há mais de 5 (cinco) anos contados da data da ciência dos Autos de Infração (28.11.2017), aplicando-se, assim, o prazo decadencial de que trata o artigo 150, § 4º, do CTN.

Para tanto, argumenta que, tratando-se PIS e COFINS de tributos sujeito ao lançamento por homologação, deve ser aplicada a regra de decadência prevista no § 4º do artigo 150 do CTN, que dispõe que a Fazenda Pública terá o prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador para questionar o recolhimento do tributo sobre aquele determinado fato.

A DRJ de origem afastou a alegação de decadência parcial do crédito tributário por entender que a Recorrente não teria comprovado antecipação de pagamento de PIS e COFINS no período fiscalizado, não sendo aplicável, portanto, a contagem de prazo do art. 150, §4º do CTN.

Diante da ausência de pagamento antecipado, aplicável é a regra do art. 173 do CTN, conforme entendimento expresso pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, cujo v. acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. LEGITIMIDADE RECURSAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Consoante já decidiu esta Corte e o STJ, o advogado não tem legitimidade para recorrer no processo de conhecimento quanto aos honorários advocatícios. Assim, correta a interposição do recurso pela empresa embargante.
2. Corte já reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91.
3. As normas dos artigos 150, § 4.º e 173 do CTN não são de aplicação cumulativa ou concorrente.
4. Decorridos mais de cinco anos entre a data do fato gerador mais recente e a notificação fiscal, impõe-se o reconhecimento da decadência.
5. Honorários advocatícios majorados para 10% do valor atribuído à causa, em consonância com o disposto no art. 20, § 4º, do CPC e com os precedentes desta Turma.

Assim dispõe o parágrafo único do art. 156 do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Embora a compensação seja prevista como forma de extinção do crédito tributário, sua quitação somente se efetiva após homologação tácita ou expressa, conforme o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, configurando extinção sob condição resolutória.

Além disso, apenas o pagamento efetivo garante a certeza e a liquidez necessárias para extinguir o crédito tributário.

Nesse sentido recentemente decidiu a 3ª Turma Ordinária em relação à matéria.

Vejamos:

COFINS. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do RICARF." **(Acórdão nº 3403-002.298, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 25.jun.2013)**

Por tais razões, afasto o argumento de decadência suscitado pela Recorrente.

3.2. Mérito

3.2.1. Do conceito de insumo

A controvérsia posta neste litígio trata sobre a necessária análise sobre os insumos que deram origem ao direito creditório pleiteado, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. **Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por tais razões, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, o conceito de insumos passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-003.426**, proferida nos seguintes termos:

2.6. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para apresentar, em prazo razoável, Laudo Técnico ou Memorial Descritivo, demonstrando de forma detalhada e individualizada:

a.1) O enquadramento no conceito de insumo com relação ao produto “SALMEXFORMOL 30/11”, bem como demais produtos que deram origem aos créditos pleiteados, observando os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.2) Esclarecer sobre a utilização de tais insumos no processo de fabricação de produtos comercializados e tributados pela Contribuinte;

a.3) O enquadramento dos fretes, armazenagens e demais serviços que deram origem aos créditos pleiteados no conceito de insumo, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.4) Com relação aos fretes, especificar detalhadamente a forma de utilização, identificando os pagamentos e/ou repasses e/ou eventuais reembolsos realizados quanto a estes itens;

a.5) Demonstrar se as aquisições de “soja em grãos”, bem como de soja originada da COASUL estavam sob a suspensão das Contribuições Sociais;

a.6) Demonstrar a destinação do produto “soja em grãos”, bem como soja adquirida da COASUL, referentes às operações que deram origem ao crédito pleiteado, bem como a incidência das Contribuições;

a.7) Comprovar a não utilização dos créditos tidos como extemporâneos em outros períodos de apuração.

b) Realizar as diligências necessárias para as constatações especificadas nesta Resolução.

c) Analisar os documentos comprobatórios constantes dos autos, bem como aqueles que serão apresentados pela Recorrente nos termos do Item “a”, apurando o enquadramento dos bens e serviços objeto deste litígio de acordo com o conceito de insumo delimitado neste voto, e a eventual comprovação de não utilização pela Recorrente dos créditos extemporâneos em outros períodos.

d) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência.

e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

2.7. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

O Relatório de Diligência Fiscal foi apresentado pela Unidade Preparadora com o seguinte resultado:

Resumo da Análise dos Documentos Apresentados

175. Tendo em vista o grande número de documentos envolvidos, e com vistas a facilitar sua consulta, segue resumo da documentação apresentada e da correspondente análise efetuada pela unidade de origem, em atendimento à diligência solicitada. A numeração das folhas faz referência tanto ao processo de nº 10120.725506/2013-45 (Ressarcimento Paradigma – fls. 3459 a 10509), como ao processo de nº Proc. 10120.729529/2017-52 (Auto de Infração – fls. 5956 a 13006), vez que os documentos juntados para instrução de ambos são idênticos.

Documento	Descrição	Proc. 10120.725506/2013-45 (Ressarcimento Paradigma)	Proc. 10120.729529/2017-52 (Auto de Infração)	Conclusão da Análise da Unidade Local
Termo de Solicitação de Juntada	Relacionam-se 14 documentos: PETIÇÃO – PETICAO; DOCUMENTOS DE IDENTIFICAÇÃO – DOC_IDENTIFICACO; DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS - OUTROS – DOC_COMPROBATORIO01 a 12	3459	5956	-
Termo de Análise de Solicitação de Juntada	Nenhum documento foi rejeitado	3460/3461	5957/5958	-
Peticao	É citada a apresentação de: a) Laudo Técnico elaborado pela KMPG em atendimento parcial ao item a.4 da Intimação (doc. nº 1); b) Memorial Descritivo em atendimento aos demais itens requeridos na Intimação, incluindo a parte remanescente do item a.4. (abaixo, que contempla documentos 2 a 4)	3462/3468	5959/5965	Trata-se da presente Informação Fiscal
Doc_identificaco	Atas de Reunião/Assembleia, Estatuto Social, Procuração, documento dos procuradores,	3469/3541	5966/6038	-
Doc_comprobatorio01	Anexo 1 - Frete Matérias Primas (II.4.1.2 – Frete de Transferência de Produção do Estabelecimento ou de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros)	3542/3614	6039/6111	Reverter Glosa (Total)
Doc_comprobatorio01	Anexo 2 - Frete Retorno Matérias Primas (II.4.1.3 – Frete de Retorno de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém Geral)	3615/3691	6112/6188	Reverter Glosa (Parcial)
Doc_comprobatorio01	Anexo 3 - Frete de Remessa para Exportação (II.4.1.4 – Frete de Remessa de Produção do Estabelecimento ou de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros, com Fim Específico de Exportação)	3692/3852	6189/6349	Manter Glosa
Doc_comprobatorio01	Anexo 4 – Frete de Remessa para Formação de Lote (II.4.1.6 – Frete de Remessa para Formação de Lote de Exportação)	3853/6756	6350/9253	Manter Glosa
Doc_comprobatorio01	Anexo 5 - Infográfico dos Fretes	6757/6762	9254/9259	-
Doc_comprobatorio01	Anexo Geral I – Convênio ICMS 84_09 - Confaz	6763/6774	9260/9271	-
Doc_comprobatorio01	Anexo Geral II – Convênio ICMS 83_06 - Confaz	6775/6778	9272/9275	-
Doc_comprobatorio02	Frete na compra para industrialização ou produção rural (II.4.1.9 – Frete de Compra para Industrialização ou Produção Rural)	6779/6789	9276/9286	Manter Glosa
Doc_comprobatorio02	Frete de Industrialização por encomenda entre estabelecimentos da própria Caramuru (II.4.1.7 – Frete de Remessa para Industrialização por Encomenda)	6790/6794	9287/9291	Reverter Glosa (Total)
Doc_comprobatorio02	Industrialização por encomenda em estabelecimentos de terceiros (II.4.1.8 – Frete de Industrialização Efetuada por Outra Empresa)	6795/6801	9292/9298	Manter Glosa
Doc_comprobatorio02	Frete de mercadoria não informada (II.4.1.1 – Frete de Mercadoria Não Informada)	6802/6810	9299/9307	Manter Glosa
Doc_comprobatorio03	Aquisições de Soja para Revenda (II.1 – Da Aquisição de Bens para Revenda)	6811/10496	9308/12993	Manter Glosa
Doc_comprobatorio04	Glosa Ajuste Acréscimo Serviços Portuários	10497/10504	12994/13001	Manter Glosa
Doc_comprobatorio04	Glosa Frete Extemporâneo	10505/10509	13002/13006	Manter Glosa

Passo à análise dos itens cujos créditos foram glosados pela Autoridade Fiscal:

3.2.2. Aquisição de bens utilizados como insumo (Item II.2 do Relatório Fiscal)

A glosa decorreu do fato de o insumo **Salmex – Formol 30/11** ter saído do estabelecimento vendedor com alíquota zero.

Argumentou a Recorrente que o direito aos créditos glosados decorre de sua caracterização como insumo da sua atividade, sendo um fungicida essencial para o processo de fabricação dos produtos comercializados e tributados. Com isso, sustenta a defesa que o aproveitamento desses créditos está expressamente previsto no art. 3º, II das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, devendo ser aplicado o conceito de insumo em razão de sua essencialidade e relevância, na forma decidida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp 1.221.170/PR.

Com relação a este item, a **Resolução nº 3402-003.426** assim determinou:

a) Intimar a Recorrente para apresentar, em prazo razoável, Laudo Técnico ou Memorial Descritivo, demonstrando de forma detalhada e individualizada:

a.1) O enquadramento no conceito de insumo com relação ao produto “SALMEX-FORMOL 30/11”, bem como demais produtos que deram origem aos créditos pleiteados, observando os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.2) Esclarecer sobre a utilização de tais insumos no processo de fabricação de produtos comercializados e tributados pela Contribuinte.

Concluiu a Autoridade Fiscal da Unidade Preparadora que o produto SALMEX FORMOL 30/11, embora essencial ao processo produtivo, teve sua aquisição com alíquota zero, vedando qualquer crédito (art. 1º, II, Lei nº 10.925/2004; art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Vejamos a conclusão do Relatório de Diligência Fiscal:

Da Análise dos Itens a.1 e a.2 12.

12. É solicitado nos itens a.1 e a.2 o seguinte:

a.1) O enquadramento no conceito de insumo com relação ao produto "SALMEXFORMOL 30/11", bem como demais produtos que deram origem aos créditos pleiteados, observando os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.2) Esclarecer sobre a utilização de tais insumos no processo de fabricação de produtos comercializados e tributados pela Contribuinte;

13. A Resposta da Recorrente foi:

"RESPOSTA CONJUNTA:

1. O direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS com relação ao "SALMEXFORMOL 30/11" decorre da caracterização deste produto como insumo da atividade da Recorrente, na medida em que se trata de fungicida essencial no processo de fabricação dos produtos comercializados e tributados por essa Sociedade, contribuindo, por consequência, à geração do faturamento da empresa.

2. Deve-se destacar que essa despesa é caracterizada como insumo gerador de créditos de PIS e COFINS se enquadrada no conceito fixado pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") nº julgamento do Caso Anhambí (Recurso Especial nº 1.221.170/PR), no qual se determinou a conferência, no caso concreto, da essencialidade ou relevância do dispêndio. Isto é, se referido gasto contribuiu para a concretização das atividades do contribuinte (essencialidade) e/ou se o referido gasto contribui diretamente para a geração de receita tributável do contribuinte (relevância).

3. Cabe ainda mencionar que o conceito de insumo fixado pelo STJ é vinculante, diferentemente do entendimento da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5/2017, os quais extrapolaram o seu poder regulamentar, restringindo o conceito de insumo trazido no Caso Anhambí."

14. Segue a Análise da Unidade de Origem.

15. O crédito relativo às aquisições do produto “SALMEX-FORMOL 30/11” foi glosado não por deixar de se caracterizar como insumo da atividade da Recorrente, mas sim por se tratar de bem cuja venda pelo Fornecedor ocorre com incidência de alíquota 0 (zero) das contribuições (PIS/Cofins).

16. Tal situação na venda decorre de imposição legal (art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004) e foi confirmada pelas notas fiscais emitidas pelo Fornecedor (v. NCM “38089299”, CST e Informações Adicionais, na planilha “Glosa_Aquisição_de_Produto_Alíquota_Zero”, anexa ao Relatório Fiscal):

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;

[...]

17. Trata-se de princípio basilar da sistemática da não cumulatividade: não havendo pagamento na etapa anterior, não há crédito a se apropriar.

18. Tanto é assim que o legislador, no próprio dispositivo que prevê o aproveitamento dos créditos de bens e serviços utilizados como insumo (art. 3º, II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/02), expressamente veda o crédito decorrente da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições (art. 3º, § 2º, II, dos citados diplomas legais):

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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.

[...]

19. Registre-se que essa situação é bem explicitada no Relatório de Auditoria do procedimento fiscal (Item II.2, §§ 55 a 64), e não sofreu nenhuma contestação por parte da Recorrente no ponto aqui abordado.

20. Não se vislumbra, ainda, nenhum reparo à glosa por força do ulterior entendimento da 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, e estabeleceu que o conceito de insumo 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. Tampouco há, na glosa, discordância com o conceito de insumo tratado na Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, ou com o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões do citado julgado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

21. Assim, uma vez que o insumo fora adquirido com alíquota 0 (zero), torna-se irrelevante ter sido ou não aplicado no processo de fabricação, de modo a permanecer a glosa aplicada.

Tem razão a Autoridade Fiscal.

Vejamos o que consta do dispositivo legal:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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**. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

De acordo com o texto normativo, a vedação ao crédito aplica-se a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Nesse sentido, um produto tributado à alíquota zero não está sujeito a tal pagamento, o que contradiz a alegação do Recorrente de que essa vedação “somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção”, desconsiderando a possibilidade de aplicação a produtos sujeitos à alíquota zero.

Diferentemente da isenção, que configura uma não incidência específica e depende de lei para sua concessão, a alíquota zero ocorre quando há incidência tributária, mas com aspecto quantitativo nulo, podendo ser instituída ou revogada por decreto do Poder Executivo.

Além disso, a isenção pode ser restrita a regiões ou grupos específicos, enquanto a alíquota zero tem aplicação geral, vinculada ao produto.

Embora isenção, imunidade, não incidência, suspensão e alíquota zero compartilhem o efeito prático de afastar o pagamento do tributo, esses institutos possuem naturezas jurídicas distintas e não podem ser utilizados de maneira indistinta, como se fossem equivalentes

Quanto ao segundo argumento do Recorrente, de que a aquisição dos insumos seria tributada à alíquota zero e, por isso, estaria sujeita à regra geral de apropriação de créditos, tal entendimento não prospera.

O art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda expressamente o desconto de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, sem restringir-se a bens considerados não tributados.

Por tais razões, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

3.2.3. Bens para revenda (Item II.1 do Relatório Fiscal)

A Fiscalização apontou o crédito referente a entradas de soja em grãos, informada na EFD Contribuições como aquisição de bens para revenda (CFOP 1102 e 1118) sob o Código de Substituição Tributária CST igual a 56 (*Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação*) e creditada à alíquota básica de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) do valor da aquisição.

Com isso, após confronto das NF-e informadas na EFD com os dados do repositório nacional (SPED NF-e), concluiu o ilustre Auditor Fiscal que grande parte dessas entradas corresponderia a NF-e sem direito a crédito básico, sendo R\$ 53.419.514,97 referentes a entradas com suspensão (CST = 9) e R\$ 15.736.780,63 referentes aos demais casos (CST = 8, 7, 4, e 98).

A DRJ de origem manteve a glosa, concluindo que a aquisição dos produtos ocorreu sem incidência das contribuições, não tendo sido comprovado o contrário pela Contribuinte.

Observou o ilustre julgador de primeira instância que, mesmos sendo integralmente comprovada a destinação para revenda, o fato é que, se não houve pagamento/incidência das contribuições na aquisição, não há direito a crédito.

A glosa foi mantida pela Unidade Preparadora em diligência fiscal, o que não foi contestado pela Contribuinte.

Com relação à impossibilidade de creditamento sobre bens adquiridos não tributados, reporto à conclusão demonstrada no item anterior deste voto.

Por sua vez, caso tais bens tivessem sido tributados na origem, caberia à Recorrente o ônus de comprovar tal argumento, o que não fez.

Versando este litígio sobre pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Portanto, mantenho a glosa sobre os créditos originados da aquisição de bens para revenda.

3.2.4. Glosas revertidas em diligência fiscal

A Unidade Preparadora prestou esclarecimentos no Relatório de Diligência Fiscal, reconhecendo o direito a creditamento apenas nos casos de fretes e serviços diretamente integrados ao processo produtivo (transferência de matérias-primas e industrialização por encomenda), mantendo todas as demais glosas em razão de alíquota zero, natureza comercial dos serviços ou falta de vínculo com operação de venda.

Considerando as razões demonstradas pela Autoridade Fiscal, devem ser revertidas as glosas dos itens indicados no Relatório de Diligência Fiscal, quais sejam:

- **Reversão integral das glosas dos créditos originados de despesas com frete de transferência de produção do estabelecimento ou de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (ITEM II.4.1.2));**
- **Reversão integral das glosas dos créditos originados de despesas com frete relativo à industrialização por encomenda de produtos (ITEM X);**
- **Reversão parcial das glosas dos créditos originados de despesas com frete de retorno de matérias-primas para depósito fechado ou armazém geral (ITEM VI), mantendo a glosa apenas dos fretes destinados a filial de revenda, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.**

Por sua vez, foram mantidas pela Unidade Preparadora as seguintes glosas:

3.2.5. Serviços portuários

A Fiscalização glosou créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente sobre “serviços portuários” que consistem na contratação de empresas terceiras para prestação de serviços de (i) armazenagem de mercadorias, (ii) movimentação de cargas e (iii) supervisão de embarque dos produtos destinados à exportação nos navios, que, conforme descrito na defesa, são essenciais e relevantes à atividade produtiva da Recorrente.

Alega a Recorrente que:

a) Movimentação de cargas

11. O serviço contratado pela Recorrente para movimentação de cargas é essencial à atividade econômica da Recorrente, passível de creditamento, nos

termos do conceito definido pelo E. STJ no Caso Anhambi, na medida em que, sem ele, os produtos comercializados pela Requerente não chegariam em seu destino (adquirentes), de modo que toda a receita da Requerente estaria prejudicada ou sequer existiria.

12. Neste ponto, a Recorrente reitera que efetivamente arca com os custos da contratação desse serviço, prestado por empresa nacional e especializada na movimentação de produtos que possuem as particularidades e volumes das mercadorias comercializadas pela Recorrente.

Como já mencionado, pela natureza física de seus produtos, eles não são de fácil manuseio e, portanto, evidente que a contratação de empresa especializada em sua movimentação dentro dos Portos para futura exportação é essencial para que a venda efetivamente ocorra.

b) Supervisão de embarque dos produtos destinados à exportação dos navios

13. O serviço de supervisão de embarque dos produtos destinados à exportação (i.e. venda ao exterior) é essencial às atividades da Recorrente, na medida em que sem ele, a mercadoria comercializada não seria embarcada nos containers que a transporta para posterior exportação. Ora, considerando que a maior parte dos produtos comercializados pela Recorrente é destinada ao exterior, sem esse serviço, as mercadorias comercializadas não seriam embarcadas com destino aos adquirentes, o que, na prática, inviabilizaria a concretização da principal linha de receita da Recorrente (exportação de produtos).

A glosa em referência foi mantida pela Unidade Preparadora por se tratar de despesas comerciais, posteriores ao processo produtivo, não enquadráveis como insumo nem como frete na operação de venda.

Vejamos as conclusões do Relatório de Diligência Fiscal:

2) Serviços portuários:

29. Foram glosados os serviços portuários informados como insumo na rubrica de crédito “*Aquisição de serviços utilizados como insumo*”, nos termos do Item II.3 do Relatório Fiscal.

30. No referido tópico, é apresentada a fundamentação detalhada da glosa e o seguinte resumo descritivo dos serviços executados:

a) Terminal XXXIX de Santos S/A (69 notas): Embarque de Soja, com informação da Quantidade embarcada, nome do Navio e Período;

b) Terminal de Granéis do Guarujá (8 notas): Prestação de Serviços de Recepção, Armazenagem e Embarque de Produto, com informação da Quantidade embarcada, do Navio e do Produto (Soja);

c) Real Marine Engenharia (27 notas): Inspeção de Calados (Dra[Survey]);

d) Inspectorate do Brasil Inspeções (3 notas): Supervisão de Embarque de Soja

31. O Recorrente, por sua vez, na resposta acima, divide os “serviços portuários” em serviço de “**Movimentação de cargas**” e em serviço de “**Supervisão de embarque dos produtos destinados à exportação dos navios**”.

32. A glosa deu-se pelo fato de os serviços portuários ora descritos não se subsumirem às previsões legais de geração de crédito, quer 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), quer como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (art. 3º, inc. IX e art. 15 da Lei nº 10.833).

33. Observe-se que a motivação para glosa do crédito referente à aquisição desses serviços portuários permanece inalterada à luz do novo entendimento de conceito de insumo dado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

34. Isto porque, a despeito da essencialidade ou da relevância do gasto, tais serviços caracterizam-se como despesas comerciais, relacionadas ao processo de venda. Tratando-se de dispêndios ocorridos após a finalização do processo produtivo, não podem, por conseguinte, ser considerados insumos na fabricação ou produção de bens.

35. Este é o entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões do julgado do STJ no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

*5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, 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.***

*56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.***

[...]

E conclui-se, acerca dos dispêndios realizados após finalizado o processo de produção:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

[...]

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);

[...]

36. Tanto é assim que a IN RFB nº 1.911, de 2019, editada após o julgado do STJ, esclarece que o transporte de produtos acabados (inciso V) e os gastos em operações comerciais (inciso VII) não são considerados insumos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

[...]

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

[...]

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais;
e

37. Cabe lembrar que, além dos serviços portuários tratados no do Item II.3 do Relatório Fiscal e informados nos Registros A100/A170, correspondentes a notas fiscais emitidas no período de 10/2012 a 03/2015 (crédito solicitado no tempo próprio), houve também a glosa de serviços da mesma natureza informados nos Registros M110/M510 (crédito extemporâneo), por meio de ajustes de acréscimo do crédito, e abordados no Item IV.1.1 do Relatório Fiscal.

38. Assim, os serviços portuários tratados no Item IV.1.1 do Relatório Fiscal incidem em dupla motivação para glosa: a) não configuram insumo ou armazenagem/frete na venda – como acima visto –, e b) representam crédito extemporâneo (a respeito extemporaneidade na apuração e utilização do crédito, v. Item II.4.II do relatório Fiscal).

Com razão a Autoridade Fiscal:

Ocorre que os serviços analisados são executados em momento posterior ao encerramento do processo produtivo, não guardando, portanto, nexos diretos com as etapas de industrialização ou prestação do serviço.

Ademais, referidas despesas não se enquadram no conceito de insumo, à luz dos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo. Ressalte-se que o critério da

essencialidade exige que o bem ou serviço constitua elemento estrutural e intrínseco à atividade econômica desenvolvida, enquanto a relevância pressupõe que o insumo contribua de forma significativa para o exercício da atividade-fim do contribuinte — o que não se verifica no caso concreto.

Registre-se, ainda, que tais dispêndios não decorrem de imposição legal e tampouco mantêm qualquer correlação lógica ou funcional com a cadeia produtiva do contribuinte.

Por derradeiro, é imperioso consignar que as despesas glosadas não se confundem com aquelas relativas a fretes ou armazenagem vinculadas diretamente à operação de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Neste sentido é o posicionamento da 3ª Turma da CSRF, como se constata do seguinte Acórdão:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/06/2007

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de produtos minerários. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. **(Acórdão nº 9303-016.612 – Relator: Conselheiro Alexandre Freitas Costa)**

Portanto, inexistente amparo legal para o creditamento pleiteado, impondo-se a manutenção da glosa.

3.2.6. Fretes

Alega a Recorrente que o v. Acórdão recorrido se embasou nas restrições impostas pelas IN 247/02 e IN 404/04 para manter a glosa dos créditos de PIS e COFINS, restringindo a decisão do STJ.

Argumentou em razões recursais que:

16. Contudo, para exemplificar a superficialidade e improcedência dos argumentos adotados pelo V. Acórdão recorrido, a Recorrente destaca que:

(i) a despeito de a D. Fiscalização ter glosado créditos de PIS e COFINS sobre 10 (dez) tipos diferentes de fretes realizados pela Recorrente (tanto que segregados no próprio Relatório Fiscal), o V. Acórdão recorrido não analisou as particularidades de cada operação atuada ou mesmo a vasta documentação comprobatória anexada à defesa, tendo mantido todas as glosas sob o mesmo argumento genérico de que os transportes realizados pela Recorrente não estariam diretamente relacionados à operação de venda, não gerando créditos;

(ii) o V. Acórdão basicamente replicou os argumentos constantes do Relatório Fiscal, muitas vezes sem refutar os argumentos expostos pela Recorrente em sua Impugnação ou mesmo analisar os documentos apresentados que comprovam a validade dos créditos de PIS e COFINS em discussão.

17. Assim, por não concordar com o que restou decidido pelo V. Acórdão recorrido, a Recorrente interpõe este Recurso Voluntário visando ao cancelamento da exigência fiscal remanescente, com fundamento nas razões a seguir aduzidas.

Assim constou a diligência determinada na **Resolução nº 3402-003.426**:

a.3) O enquadramento dos fretes, armazenagens e demais serviços que deram origem aos créditos pleiteados no conceito de insumo, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

a.4) Com relação aos fretes, especificar detalhadamente a forma de utilização, identificando os pagamentos e/ou repasses e/ou eventuais reembolsos realizados quanto a estes itens;

Em síntese, foram mantidas as seguintes glosas:

- (i) Remessas com fim de exportação (entre filiais ou de terceiros):** glosas mantidas por ausência de operação de venda e vedação ao creditamento para empresa comercial exportadora (art. 6º, § 4º e art. 15, III, Lei 10.833/2003).
- (ii) Formação de lote de exportação e industrialização por encomenda:** enquanto o primeiro permaneceu glosado (frete desvinculado da venda e emitente diverso), o segundo teve suas glosas integralmente revistas, por tratar-se de transporte de insumos entre estabelecimentos.
- (iii) Industrialização por terceiro:** glosas mantidas para frete de produto acabado, por ser gasto posterior à produção, não gerador de crédito.

Passo à análise das glosas mantidas:

3.2.6.1. Fretes sobre remessas com fim de exportação (entre filiais ou de terceiros):

Trata-se da análise de despesas incorridas com fretes vinculados às operações classificadas sob os Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP 6.501 (Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) e 6.502 (Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação), envolvendo os produtos

Soja (NCM 1201), Farelo de Soja (NCM 2304) e Milho (NCM 1005), cujas remessas se destinam, em última etapa, à exportação.

Conforme apurado no curso do procedimento fiscal, as operações possuem como remetente e destinatário estabelecimentos pertencentes à própria pessoa jurídica fiscalizada, Caramuru Alimentos S.A., situação que resta devidamente evidenciada pelas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas nas referidas operações.

Alega a defesa que os valores glosados se referem a despesas com fretes vinculados ao transporte de mercadorias destinadas à exportação, as quais, segundo seu entendimento, se equiparam às despesas com frete em operações de venda.

Relata operar com duas estruturas logísticas para exportação: **(i) exportação rodoviária direta**, em que os produtos são remetidos, por via rodoviária, de unidades localizadas em Goiás ou Mato Grosso para estabelecimentos em São Paulo (como a filial no Porto de Santos), onde são armazenados em recinto alfandegado para embarque; e **(ii) exportação com transbordo multimodal**, que envolve transporte rodoviário até São Simão (GO), seguido de hidrovía até unidades em Pederneiras ou Anhembi (SP), e posterior envio ao porto, por via rodoviária ou ferroviária.

Alega que todos os custos de transporte entre estabelecimentos são suportados pela empresa e que, desde a origem, os produtos têm destinação exclusiva à exportação. Argumenta, portanto, que as despesas deveriam ser consideradas dedutíveis, seja por sua equiparação ao frete em operação de venda, seja por se enquadrarem como insumos, conforme os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ.

Sem razão à defesa.

Nos termos do Relatório Fiscal, os fretes em questão referem-se à movimentação de mercadorias entre unidades operacionais da empresa — a exemplo da transferência de uma filial localizada no Estado do Mato Grosso para outra situada em Goiás —, com o intuito de centralizar os volumes e viabilizar, em momento subsequente, a remessa ao porto, visando à consolidação de lotes destinados à exportação.

Embora o destino final das mercadorias seja o mercado externo, observa-se que, no curso da operação, ocorre transferência física e jurídica de titularidade entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, antes da efetiva operação de exportação. Tal circunstância descaracteriza o frete como sendo diretamente vinculado à exportação, configurando, ao contrário, típica operação de transferência interestadual de produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Assim, a glosa fiscal foi devidamente motivada, tendo em vista que as despesas em comento não se subsomem à hipótese legal de creditamento prevista no artigo 3º, inciso IX, c/c artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Referido dispositivo legal trata exclusivamente de créditos vinculados a fretes contratados nas operações de venda de bens, não abrangendo, por

consequente, o transporte interno entre estabelecimentos da mesma titularidade. Dessa forma, revela-se ausente a previsão legal que autorize a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre tais dispêndios.

Cumpra-se destacar que a legislação (art. 3º, IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003) permite o crédito de PIS/Cofins sobre fretes apenas quando vinculados a operações de venda de bens ou produtos acabados, com ônus suportado pelo vendedor. No caso analisado, os documentos fiscais demonstram que os fretes glosados se referem a transporte entre estabelecimentos da própria contribuinte, sem que tenha havido transferência de titularidade, o que descaracteriza a ocorrência de operação de venda.

A transferência interna de mercadorias não configura negócio jurídico de compra e venda, pois a empresa permanece sendo a titular física e jurídica dos bens. Assim, os fretes dizem respeito a operações logísticas preparatórias para futura comercialização, não se enquadrando na hipótese legal que autoriza o creditamento.

A alegação de que tais fretes seriam insumos também não prospera. A legislação e o entendimento da Receita Federal, especialmente o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 (art. 172, §2º, V e VII), reiterados pela IN RFB nº 2.121/2022 (art. 176, §2º, V e XI), vedam expressamente o crédito sobre transporte de produtos acabados e sobre despesas em operações comerciais.

Neste mesmo sentido foi editada a **SÚMULA CARF nº 217**, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 217

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

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

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

Diante disso, verifica-se a impossibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/Cofins com base nos fretes analisados, seja como despesa de venda, seja como insumo, razão pela qual se mantém a glosa efetuada.

Portanto, está correta a manutenção da glosa.

3.2.6.2. Frete sobre formação de lote de exportação e industrialização por encomenda

O relatório fiscal agrupou os fretes relacionados aos CFOPs 5504/6504 (remessa de mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento para formação de lote de exportação) e 5505/6505 (remessa de mercadoria adquirida de terceiros com a mesma finalidade), sendo que soja em grãos e farelo de soja representaram cerca de 98% dos itens remetidos.

A contribuinte alegou que os fretes destinados à formação de lote de exportação integram operações de venda, justificando que, devido ao grande volume transportado, a carga não pode ser enviada integralmente ao navio em uma única remessa. Por isso, os fretes seriam parte do processo logístico de concretização da venda. Citou ainda o Convênio ICMS nº 83/2006, que regulamenta a formação de lotes para exportação.

Contudo, a fiscalização glosou os créditos por **não haver comprovação de que a venda já estivesse formalizada no momento do transporte, o que inviabiliza o enquadramento do frete como “na operação de venda”, nos termos do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003.**

Está correta a Autoridade Fiscal.

A formação de lotes para exportação consiste em etapa preparatória anterior à efetivação da exportação, caracterizando-se como mera acumulação de mercadorias para venda futura, sem que haja, nesta fase, compra ou venda concretizada. Salvo demonstração documental em contrário, mediante Contratos e Memorandos de Exportação, o que não ocorreu no presente caso, não há como enquadrar tal operação no conceito de “venda” previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata do crédito de PIS/Cofins sobre frete na operação de venda, uma vez que a operação de transferência para formação de lote não configura venda.

Ademais, constatou-se que, na maioria dos contratos apresentados, o vendedor era a empresa Intergrain Company, e não a própria contribuinte (Caramuru), o que afasta o vínculo entre o frete contratado e eventual receita auferida pela Contribuinte.

Como bem observado no Relatório de Diligência Fiscal, a controvérsia não diz respeito à qualificação do frete como insumo, tampouco se insere na análise dos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR ou nos entendimentos constantes da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

Destaco, ainda, as seguintes decisões com o mesmo entendimento:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS. COFINS. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

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

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de

essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda. **(Acórdão nº 9303-016.440 – Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS PARA FORMAÇÃO DE LOTES. PORTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência assentada, não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação as despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados destinados à exportação, para a formação de lote. O raciocínio se estende a fretes de transferência de produto acabado a estabelecimento da própria empresa, objeto da Súmula CARF nº 217. **(Acórdão nº 9303-016.588 - Relatora: Conselheira Denise Madalena Green).**

Por tais razões, deve ser mantida a glosa em referência.

3.2.6.3. Frete para industrialização por terceiro (frete de retorno)

Foram analisados fretes vinculados aos **CFOPs 2124, 1125 e 2125**, referentes ao retorno de mercadorias industrializadas por terceiros para a Caramuru Alimentos, encomendante do processo de industrialização.

Aproximadamente 99% dos casos envolvem o CFOP 2124. A fiscalização constatou, com base nas NF-e e CT-e, que os fretes glosados se referem ao transporte de produtos acabados, notadamente alimentos industrializados da marca Sinhá (farinhas, farofas, temperos) e ácido graxo vegetal, devolvidos pelas empresas industrializadoras à Caramuru.

A glosa foi fundamentada no entendimento de que tais despesas de frete não podem ser consideradas insumos, pois ocorrem após o encerramento do processo produtivo — ou seja, são gastos posteriores à industrialização —, o que descaracteriza o crédito com base nos critérios de essencialidade e relevância estabelecidos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Conforme o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, os insumos estão vinculados ao processo produtivo em si, não sendo abrangidos serviços utilizados após sua finalização, salvo hipóteses específicas previstas em legislação, o que não se aplica ao caso. A Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 (art. 172, §2º) também restringe o crédito nessas situações.

A própria empresa reconheceu, em resposta ao TIF nº 05/2017, que se trata de retorno de produto já industrializado.

Assim, os fretes analisados não se referem a bens em processo de industrialização, mas sim a mercadorias prontas, excluindo-se do conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins. Portanto, a glosa mantida não apresenta irregularidade.

Neste caso, reitero a incidência da SÚMULA CARF Nº 217, acima já citada.

Portanto, devem ser mantidas as glosas em referência.

3.2.7. Frete extemporâneo

Alega a Recorrente que a Fiscalização glosou todos os créditos aproveitados sobre despesas com frete e que foram lançados extemporaneamente pela Recorrente, sob os argumentos de que tais créditos teriam sido **(i)** apurados incorretamente; e **(ii)** utilizados também de forma incorreta, pelo fato de não ter retificado suas obrigações acessórias.

Argumenta, ainda, que em relação ao suposto erro na utilização dos créditos, a Recorrente esclarece que o artigo 3º, parágrafo 4º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, é expresso ao afirmar que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, sem exigir qualquer retificação de obrigações acessórias.

Foi esclarecido em Relatório de Diligência Fiscal, que a glosa por extemporaneidade foi aplicada apenas aos fretes que não haviam sido glosados por outros motivos, como os tratados no item II.4.I e seus subitens, a fim de evitar duplicidade de glosa sobre o mesmo valor. A planilha correspondente (“Glosa_Frete_Extemporâneo”) apresenta a segregação dos valores glosados, individual e mensalmente, indicando os casos já abrangidos por glosas anteriores.

Todavia, entendimento contrário foi pacificado neste CARF através da **SÚMULA nº 231**, que assim prevê:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Portanto, mantenho a glosa sobre tais itens.

3.2.8. Crédito Presumido

A fiscalização glosou crédito presumido de PIS e COFINS usufruído pela empresa com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, alegando que não foi apresentado o Demonstrativo de Apuração de Créditos Presumidos da Agroindústria (DACPA).

Sustenta a defesa que o crédito foi devidamente apropriado pela Recorrente com base na legislação vigente, sendo que a ausência de entrega do DACPA, documento meramente formal, não descaracteriza o direito ao crédito presumido.

A empresa alega, ainda, que entregou as EFD-Contribuições, que contêm as mesmas informações exigidas no DACPA, cumprindo, portanto, sua função fiscalizatória.

Com isso, pede a Recorrente o reconhecimento da validade do crédito presumido do art. 31 da Lei nº 12.865/2013, mesmo sem o DACPA, com a consequente reversão da glosa fiscal.

Assim constou no Relatório de Diligência Fiscal:

141. Aqui mais uma vez a questão de fato está bem esclarecida, pois a Recorrente reproduz o levantamento feito pela própria fiscalização, no qual resta evidenciado que as aquisições de soja para revenda, tanto da COASUL como dos demais fornecedores, tratadas no tópico **II.1 – Da Aquisição de Bens para Revenda** do Relatório Fiscal, **foram feitas sem o pagamento das contribuições (PIS/Cofins)**.

142. Cabe frisar que o levantamento das glosas de aquisições de soja reproduzido pela empresa em sua resposta encontra-se na aba “Resumo_Glosa_Aquisição_Soja_para_Revenda” da planilha “Glosa_Aquisição_de_Soja_para_Revenda”, anexa ao Relatório Fiscal.

143. As notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas pelos fornecedores que evidenciam não ter havido tributação de PIS/Cofins na saída são detalhadas, uma a uma, nas demais abas da referida planilha, em que são confrontados ainda os dados das EFD-C com aqueles das NF-e emitidas pelos fornecedores.

144. As notas fiscais apresentadas em resposta à intimação fiscal demandada pela conversão do julgamento em diligência vêm, outrossim, corroborar a situação outrora registrada no Relatório Fiscal:

“44. Conforme relatado na referida intimação, e verificável na planilha encaminhada ao contribuinte, temos vários exemplos em que o fornecedor expressamente declara na NF-e a “VENDA COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA PIS E COFINS” e cita o dispositivo legal da saída com suspensão, como é o caso dos fornecedores COASUL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL, CNPJs 79.863.569/0001-30, 79.863.569/0002-11, 79.863.569/0014-55, 79.863.569/0032-37 e 79.863.569/0039-03 (BC = R\$ 11.896.813,53); AGROPECUARIA RONCADOR SA, CNPJ 03.144.060/0001-76 (BC = R\$ 3.676.439,39); CAAP COOPERATIVA ALIANÇA DOS PRODUTORES DO PARECIS, CNPJ 03.825.008/0001-85 (BC = R\$ 727.280,15). Em outros casos de suspensão, o fornecedor informa “PIS 0,00 COFINS 0,00”. Ex.: ADL COM. IMP. EXP E AGROPECUARIA LTDA, 05.952.088/0001-65 (BC = R\$ 2.820.287,12). De qualquer forma não há, para todos os casos tratados na referida intimação, apuração dos tributos PIS e Cofins nas respectivas NF-e.”

145. Como já ressaltado, tal fato não é objeto de contestação pela Recorrente, que alega, em sua manifestação de inconformidade, que os documentos foram emitidos de forma equivocada pelos fornecedores.

146. A defesa da contribuinte centra-se, na verdade, na utilização da soja adquirida, sob o argumento de que os produtos foram revendidos quase que imediatamente após a aquisição, e é nesse sentido que anexa as notas de aquisição do fornecedor, correlacionando-as a notas suas de venda que demonstram a posterior comercialização.

147. A empresa fia-se, portanto, na tese de que, em sendo a soja adquirida utilizada exclusivamente para revenda, teria direito ao crédito previsto no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

148. Contudo, a tese da Recorrente não merece prosperar, pois, conforme já visto em tópico anterior, a vedação ao creditamento de bens adquiridos sem incidência das contribuições decorre de previsão legal expressa, gravada no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

[...]

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

[...]

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.

[...]

149. No caso concreto, as notas fiscais demonstram que as mercadorias adquiridas não foram tributadas. Esse fato, repise-se, não é contestado pela contribuinte em sua defesa.

150. Como explicado no Relatório Fiscal, a empresa adquiriu soja para as duas finalidades (industrialização e revenda). Muitos dos fornecedores de soja para revenda, inclusive, também venderam soja para industrialização.

151. E ao tempo das aquisições, **a empresa também cumpria os requisitos para aquisição com suspensão**, nos termos do art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006. Ocorre que o próprio § 3º desse dispositivo veda a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. Confira-se:

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer a atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

[...]

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda.

152. É de se notar que o caput do artigo 4º acima transcrito apresenta condições a serem cumpridas pelo adquirente. Logo, o § 3º desse dispositivo dirige-se igualmente a esse polo da relação comercial.

153. Nesse contexto, é do adquirente o ônus de informar ao vendedor a correta destinação que será dada à mercadoria para fins de tributação pelas contribuições, bem como de exigir a correta documentação fiscal de suporte da operação comercial.

154. A contribuinte, por sua vez, tenta transferir aos fornecedores um ônus que é dele. Ora, o maior interessado na correta tributação da operação é o próprio adquirente, pois ele é o detentor de eventual direito creditório. Logo, se a nota fiscal foi emitida de forma equivocada, evidenciando uma situação de fato que o adquirente sabia de antemão não ser a correta, caberia a esse último exigir a retificação do documento fiscal, pois é justamente a partir desse documento que ele fará prova do seu direito perante o Fisco.

155. Ao não proceder dessa forma, a contribuinte foi duplamente beneficiada, na medida em que adquiriu produtos mais baratos, porquanto sem incidência das contribuições, ao mesmo tempo em que apropriou créditos sobre aquisições não tributadas, em evidente violação ao princípio da não-cumulatividade e lesão aos cofres públicos. Essa é justamente a situação que se pretende evitar com o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833, de 2003.

156. Assim, independentemente da destinação dada a soja, as glosas de crédito básico deste tópico devem ser mantidas.

Considerando os mesmos fundamentos bem delineados no Relatório de diligência Fiscal, mantenho a decisão da DRJ neste ponto.

3.2.9. Créditos Extemporâneos

Pede a Recorrente que os direitos creditórios negados por ausência de retificação de DACON sejam reconhecidos.

Inicialmente, cumpre observar que esta relatora entende que a possibilidade de aproveitamento extemporâneo dos créditos sob o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS decorre de previsão legal expressa, conforme artigos 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim estabelecem:

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Cumprido esclarecer que esta relatora sempre acompanhou o posicionamento de que o § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03¹ resguarda o direito de o contribuinte aproveitar de forma extemporânea créditos tributários, uma vez que estabelece de maneira clara que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Reitero que entendimento contrário foi pacificado neste CARF através da **SÚMULA nº 231**, acima já citada.

Não obstante a matéria sumulada, cumpre observar que a utilização deve ocorrer desde que o direito ao crédito reste comprovado que não foi utilizado em outros períodos, sendo da Contribuinte o ônus da prova, por aplicação do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Portanto, deve ser mantida a glosa em referência.

3.2.10. Falta de estorno de crédito presumido sobre aquisição de soja não utilizada para industrialização

Pede a Recorrente o reconhecimento do estorno a maior efetuado em 2013, cujo valor é superior ao montante estornado a menor em 2012, conforme devidamente comprovado, bem como o cancelamento de qualquer cobrança fiscal relacionada a esse item.

Todavia, concluiu a Fiscalização que, conforme devidamente demonstrado durante o procedimento fiscalizatório e comprovado pela tabela constante dos Documentos Comprobatórios anexos, a Contribuinte realizou, no exercício de 2013, estorno a maior do mesmo crédito presumido, no montante de R\$ 8.450.538,12. Importa destacar que esse valor não foi considerado pela Duta Fiscalização quando da recomposição dos valores de PIS e COFINS referentes aos períodos analisados.

Neste ponto, entendo correta a decisão recorrida, cujos fundamentos abaixo reproduzo:

II.2.18. Item 18: Falta de estorno de crédito presumido sobre aquisição de soja não utilizada para industrialização (Item IV.2 do Relatório Fiscal – Do Acréscimo aos Ajustes de Redução)

Nesse item requer a Interessada o reconhecimento de *estorno realizado a maior em 2013, em valor superior ao montante devido em 2012, conforme comprovado, e que seja cancelada qualquer cobrança relativa a esse item.*

Todavia, descreve a Fiscalização, em seu Relatório, que:

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

239. Por meio do Item I do TIF nº 06/2017, o contribuinte foi instado a se manifestar acerca da divergência entre os valores dos Ajustes de Redução (Registros M110 e M510) constantes das Escriturações Fiscais Digitais – EFD Contribuições apresentadas para o 2º Semestre de 2012, notadamente os meses de agosto a outubro de 2012, quando comparados com os meses correspondentes da planilha “Item III - Demonstrativo Ajustes Reduções”, apresentada em resposta ao TIF nº 3, de 16/12/2016 e com valores maiores neste último.

240. Em resposta, o contribuinte declara que “de fato, verificando seus controles internos, foram constatadas inadequações nas composições dos valores de créditos a serem estornados. Tal fato fez com que **nos meses de agosto a novembro de 2012 os estornos fossem realizados em importâncias menores que as devidas, ao passo que, na seqüência, ou seja, nos meses de dezembro/2012 a março/2013, os estornos se deram em montantes maiores que os exigidos**”.

241. Informa ainda que no arquivo entregue em resposta ao TIF 03/2016 (“Item III - Demonstrativo Ajustes Redução”) tem-se a composição de todos os valores que formam os ajustes em questão, e anexa arquivos com o resumo dos valores a serem considerados como ajustes de redução referentes a estorno de crédito de matéria-prima (“Item I TIF 6” e “Item I – Resumo Estorno Créditos definitivo”).

242. Houve, portanto, reconhecimento pelo contribuinte de que os ajustes de redução objeto da intimação fiscal foram informados a menor na EFD Contribuições. Tal fato foi comprovado pelo cotejo dos dados dessa escrituração com a planilha demonstrativa de ajustes apresentada pelo contribuinte. Ao que tudo indica, **não houve o correto ajuste negativo (estorno) dos créditos presumidos relativos às compras de soja para industrialização que não foram utilizadas para esse fim (foram revendidas).**

243. Ressalte-se que embora **os elementos apresentados** permitam concluir acerca do valor informado a menor no 2º semestre de 2012, **não possibilitam, por si só, certificar que os estornos se deram em montantes maiores que os exigidos em meses posteriores.**

244. Isto porque, além da divergência dos valores globais, **não há como estabelecer, a partir da descrição dos registros de ajuste das EFD Contribuições na forma em que foi feita, uma relação precisa de correspondência entre esses e as linhas da planilha “Item III – Demonstrativo Ajustes Reduções”.**

245. A demonstração dos valores a serem acrescidos aos ajustes de redução do crédito presumido do 2º semestre de 2012 encontra-se no arquivo “Acréscimo_Ajuste_Redução_Crédito_Presumido”.

246. Para chegar aos valores, foram confrontados os Ajustes de Redução constantes das EFD Contribuições (Registros M100/M500) para o Crédito Presumido (X06) de alíquotas ad valorem iguais a 3,8 (Cofins) e 0,825 (PIS), com os ajustes relativos às notas fiscais de Soja (NCM = 1201) de mesmas alíquotas

constantes da planilha “Item III - Demonstrativo Ajustes Reduções” apresentada pelo contribuinte (v. planilha “Diferença Ajuste Redução Créd. Presum. (X06) a 50% Alíq. Básica (EFD X Plan Item III)” anexa ao citado arquivo).

247. Conforme dados do demonstrativo apresentado, os ajustes do crédito presumido do citado período devem-se quase todos à Soja não utilizada na industrialização (CFOP 1101/2101, ref. a estorno de compras para industrialização), havendo ainda uma parcela pouco significativa decorrente de devolução de Compras (CFOP 5201).

248. Como tais ajustes são usualmente referentes a entradas ocorridas em meses anteriores ao mês em que o ajuste é realizado, e nem sempre as entradas do mês do ajuste comportam a exclusão a ser efetuada, houve meses (08/2012, 09/2012 e 10/2012) em que o valor dos ajustes de redução superou o valor do crédito apurado pela fiscalização (apurção de “crédito negativo”).

249. Para resolução do problema, o ajuste foi compensado nos meses subsequentes até sua absorção total (aplicação analógica do § 2º do art. 22 do Dec. 4.524/2002).

250. Dito isso, faz-se necessário um ACRÉSCIMO aos Ajustes de Redução do Crédito Presumido (X06) de PIS/COFINS referente às diferenças apuradas na mencionada planilha conforme resumo abaixo:

Tabela 31 – Acréscimo nos Ajustes de Redução (Divergência EFD X Demonstrativo) (R\$)

TAB_ACRÉSCIMO_X06_AJ_RD_CRED – DIVERGÊNCIA DADOS					
Tipo de Tributo	Mês	Tipo de Crédito	Tipo de Crédito – Descrição	Aliquota ad valorem	Total do Acréscimo (GLOSA)
COFINS	07/2012	X06	Crédito Presumido da Agroindústria	3,8	121.311,54

...

Como se vê, a alegação de que, apesar do ajuste a menor em 2012, teria ocorrido ajuste de redução a maior em 2013, já havia sido apresentada no curso do procedimento e não acatada por **impossibilidade de ser estabelecida, a partir da descrição dos registros de ajuste das EFD Contribuições na forma em que foi feita, uma relação precisa de correspondência entre esses e as linhas da planilha “Item III – Demonstrativo Ajustes Reduções”**.

E, em sua defesa, a Interessada limita-se a repetir a alegação de ajuste a maior em 2013 e a apresentar Planilha de fls. 4312/4314 (denominada *Resumo dos Estorno Créditos Presumido - SOJA - Considerado todas as Filiais*), de mesmo teor daquela apresentada em resposta ao Termo de Intimação nº 06 por meio de arquivo não paginável juntado conforme fls. 3570/3572), apenas incluindo destaque de cor em algumas células da mesma planilha:

- Planilha trazida na Impugnação (fls. 4312/4314):

Resumo dos Estorno Créditos Presumido - SOJA - Considerado todas as Filiais								
Período	Venda Realizada (Peso)	Compra Comercializar (Peso)	Resultado Vida - Compra Comerc.	Compra Industrializar (Peso)	Resultado Coluna E - Compra Industrializar (Peso)	Calculo Imposto a estornar	Valor Lançado Ajuste (EFD) R\$	Resultado coluna I - J
jul/12	69.105.775,00	982.390,016		jun/12	10.704.020,00	416.237,50		
Sobra Janeiro a Junho/2012		44.203.432,04		jul/12	13.305.920,00	554.046,13	821.024,12	
Total mês	69.105.775,00	45.185.822,06	- 23.919.952,94	24.009.940,00	89.987,06	970.283,63	821.024,12	149.259,51

....

.....

set/13	148.645.761,00	10.153.174,00		set/13	17.455.680,00	757.275,88		
mar/13		16.754.706,27		ago/13	12.524.120,00	511.955,89	1.525.820,67	
abr/13		58.080.309,00						
ago/13		33.942.031,00						
Total mês	148.645.761,00	118.930.220,27	- 29.715.540,73	29.979.809,00	264.268,27	1.269.231,77	1.525.820,67	- 256.588,90
out/13	4.020.200,00	4.152.874,00					352.931,53	
Total mês	4.020.200,00	4.152.874,00	132.674,00	-	132.674,00	-	352.931,53	- 352.931,53

- Planilha que já havia sido apresentada no curso do procedimento (arquivo não paginável, fls. 3570/3572):

...

Resumo dos Estorno Créditos Presumido - SOJA - Considerado todas as Filiais								
Período	Venda Realizada (Peso)	Compra Comercializar (Peso)	Resultado Vida - Compra Comerc.	Compra Industrializar (Peso)	Resultado Coluna E - Compra Industrializar (Peso)	Calculo Imposto a estornar	Valor Lançado Ajuste (EFD) R\$	Resultado coluna I - J
jul/12	69.105.775,00	982.390,016		jun/12	10.704.020,00	416.237,50		
Sobra Janeiro a Junho/2012		44.203.432,04		jul/12	13.305.920,00	554.046,13	821.024,12	
Total mês	69.105.775,00	45.185.822,06	- 23.919.952,94	24.009.940,00	89.987,06	970.283,63	821.024,12	149.259,51
ago/12	31.532.800,00	7.407.008,00		ago/12	4.907.030,00	224.131,70		
				jun/12	8.506.947,67	323.608,66	1.519,06	
				mai/12	10.876.980,00	423.639,83		
Total mês	31.532.800,00	7.407.008,00	- 24.125.792,00	24.290.957,67	165.165,67	971.380,19	1.519,06	969.861,13
set/12	99.179.527,00	29.026.478,00		set/12	1.975.950,00	106.518,12		
				mai/12	9.072.890,00	340.968,05	13.985,88	
				abr/12	59.529.790,00	2.120.903,09		
Total mês	99.179.527,00	29.026.478,00	- 70.153.049,00	70.578.630,00	425.581,00	2.568.389,26	13.985,88	2.554.403,38
out/12	20.909.810,00	321.100,00		out/12	12.233.172,00	679.791,18		
				abr/12	8.447.050,00	311.806,22	4.042,23	
Total mês	20.909.810,00	321.100,00	- 20.588.710,00	20.680.222,00	91.512,00	991.597,40	4.042,23	987.555,17

B2										
Resumo dos Estorno Créditos Presumido - SOJA - Considerado todas as Filiais										
	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
100										
101	Total mês	348.645.761,00	118.930.220,27	- 29.715.540,73		29.979.809,00	264.268,27	1.269.231,77	1.525.820,67	- 256.588,90
102										
103	out/13	4.020.200,00	4.152.874,00							
104									352.931,53	
105										
106										
107	Total mês	4.020.200,00	4.152.874,00	132.678,00		-	132.678,00	-	352.931,53	- 352.931,53
108										
109										
110										
111										
112										
113										
114										
115										
116										
117										
118										
119										
120										
121										
122										
123										
124										
125										
126										
127										
128										
129										
130										
131										
132										
133										

A Interessada não explicita, contudo, a relação precisa de correspondência entre registros de ajustes das EFD Contribuições e as linhas de tal planilha. Veja-se que a ausência de tal relação precisa já havia sido reclamada pela Fiscalização em relação ao Demonstrativo de Ajuste então apresentado no curso do procedimento, sem que tenha sido suprida nessa fase litigiosa.

Nesse contexto, também nesse item, não há como alterar a conclusão fiscal.

Pertinente reiterar, nesse ponto, que o ônus da prova, por princípio básico do direito, cabe à parte que alega, na forma do artigo 373, II, do Código de Processo Civil atual (antigo art. 303 do CPC anterior):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

E, mesmo tratando o presente processo de Autos de Infração, as alegações apresentadas pela defesa são no sentido de existência de créditos, que, inclusive, suscitaram formalização de Pedidos de Ressarcimento objeto de outros processos, pedidos esses originadores do procedimento fiscal. Desse modo, estende-se também ao presente caso a previsão referente a restituição, ressarcimento e compensação, de que o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito (ou a certeza e liquidez de créditos alegados para afastar o lançamento), nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Considerando as mesmas razões, mantenho a decisão recorrida.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso para: **(i)** reverter integralmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete de transferência de

produção do estabelecimento ou de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; **(ii)** reverter integralmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete relativo à industrialização por encomenda de produtos; e **(iii)** reverter parcialmente as glosas dos créditos originados de despesas com frete de retorno de matérias-primas para depósito fechado ou armazém geral, mantendo a glosa apenas dos fretes destinados a filial de revenda, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos