



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.733955/2018-71
ACÓRDÃO	3102-002.967 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGREX DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS IMPERTIENTES À DEMANDA. NÃO CONHECIMENTO.

O contencioso administrativo instaura-se com a manifestação de inconformidade, que deve ser expressa, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação. Da mesma forma, também não devem ser conhecidas matérias impertinentes ao deslinde da controvérsia.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços,

registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 188.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS. CRÉDITO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE

Segundo a súmula CARF 232, as despesas portuárias na exportação de produtos acabados não configuram insumos para fins de crédito de PIS/COFINS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias impertinentes à presente controvérsia (tópicos III. 3.1 Crédito sobre Despesas com Bens para Laboratório de Análises, Testes e Serviços de Análise de Solos e Qualidade, III. 3.2 Do Crédito sobre Combustíveis e Lubrificantes, III. 3.4 Do Crédito sobre Despesas com Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado, III. 3.7 Do Crédito sobre Despesas com Partes e Peças de Reposição Utilizadas em Máquinas e Equipamentos (Outras Operações com Direito ao Crédito) e III. 3.8 Dos Créditos Vinculados às Receitas Suspensas – Saídas no Mercado Interno) e que não foram objeto de manifestação de inconformidade (tópico III. 3.9 Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade), e, na parte conhecida, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com: (a) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio; (b) com fretes devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; e (c) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: (a) serviços de descarregamento da soja/milho no armazém; (c) elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio; e d) fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos. Restaram vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam provimento ao recurso em relação a tais itens. Designado o conselheiro Pedro Sousa Bispo para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a]integral), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela 6ª Turma Recursal de DRJ:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento - PER, de nº 23392.00956.290416.1.1.19-4090, relativo ao período de apuração de 01/10/2015 a 31/12/2015, referente à Cofins ressarcível/compensável apurada pela empresa em epígrafe, no valor original de R\$ 4.689.949,11.

Em 16 de março de 2018, em procedimento especial de ressarcimento antecipado, foi proferido o Despacho Decisório Seort nº 350/2018-DRF/GOI, contendo a decisão abaixo exposta, por meio do citado DD:

Ementa: Procedimento Especial Ressarcimento. Os créditos de PIS e COFINS de que trata o art. 31 da Lei 12.865/2013, que não foram utilizados em compensações, observadas as condições e limites da Portaria MF nº 348/2014, devem ser pagos à pessoa jurídica solicitante até o limite de 70% do valor pleiteado.

Com isso, fora deferido, em cumprimento ao disposto na legislação acima, o valor de R\$ 490.602,72, para diversos pedidos de ressarcimento e períodos de apuração, ou seja 70% do montante inicialmente almejado pela defendente, R\$ 732.012,91, conforme tabela abaixo colacionada:

PER	CONTRIB.	TIPO CRÉD. PRESUMIDO		VALOR DO CRÉDITO	SALDO APÓS COMPENSAÇÃO	SALDO A ANTECIPAR (70%)
01055.64497.101215.1.1.18-2929	PIS/PASEP	207	NT/MI	16.497,05	39.954,21	11.547,94
29189.61908.101215.1.1.19-5200	COFINS	207	NT/MI	75.986,38	30.000,00	30.000,00
19672.78181.101215.1.1.18-1524	PIS/PASEP	207	NT/MI	23.206,82	39.524,18	16.244,77
11519.84899.101215.1.1.19-3112	COFINS	207	NT/MI	106.892,05	30.220,41	30.220,41
30661.50417.101215.1.1.18-0144	PIS/PASEP	207	NT/MI	22.075,64	42.075,64	15.452,95
15018.24833.101215.1.1.19-3337	COFINS	207	NT/MI	101.681,73	30.000,00	30.000,00
02538.33026.290416.1.1.18-1424	PIS/PASEP	207	NT/MI	32.403,46	52.403,46	22.682,42

PER	CONTRIB.	TIPO CRÉD. PRESUMIDO		VALOR DO CRÉDITO	SALDO APÓS COMPENSAÇÃO	SALDO A ANTECIPAR (70%)
23392.00956.290416.1.1.19-4090	COFINS	207	NT/MI	149.252,31	30.000,00	30.000,00
32666.64706.290416.1.1.18-5598	PIS/PASEP	207	NT/MI	27.281,41	47.281,41	19.096,99
41494.90843.290416.1.1.19-4192	COFINS	207	NT/MI	125.659,82	30.000,00	30.000,00
19150.84785.131016.1.1.18-3966	PIS/PASEP	207	NT/MI	19.157,33	722.346,47	13.410,13
36416.58503.131016.1.1.19-0043	COFINS	207	NT/MI	88.239,81	4.463.015,52	61.767,87
37940.55936.131016.1.1.18-0648	PIS/PASEP	207	NT/MI	33.024,77	755.240,28	23.117,34
24671.11551.131016.1.1.19-2020	COFINS	207	NT/MI	152.114,10	3.425.592,15	106.479,87
32519.87829.110417.1.1.18-1485	PIS/PASEP	207	NT/MI	12.889,64	49.267,63	9.022,75
31603.07880.110417.1.1.19-4504	COFINS	207	NT/MI	59.370,41	220.238,22	41.559,29
TOTAL				1.045.732,73	10.007.159,58	490.602,72

No tocante ao período de apuração sob análise, qual seja, 4º trimestre de 2015, relativo à Cofins-ressarcimento, o montante inicialmente deferido à contribuinte foi de R\$ 30.000,00. Isso corresponde a 70% da importância pleiteada, a título de crédito nas aquisições de mercadorias não-tributadas à alíquota zero, no mercado interno.

A fim de realizar a análise final do crédito pleiteado, a autoridade fiscal emitiu a informação fiscal EADC1/SRRF01/DF Nº 13/2020, em 08 de junho de 2020, baseando-se no MPF nº 01.2.01.00-2019-00334-2, que autorizou a Auditoria Fiscal dos créditos da empresa sob análise, relativamente aos Pedidos de Ressarcimento – PER de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro/2015 a dezembro/2017.

Foram examinados os seguintes Pedidos de Ressarcimento:

Tabela 01.A – Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) – PIS/PASEP

PEDIDO DE RESSARCIMENTO	DATA TRANSMISSÃO	TIPO DO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR PLEITEADO
01055.64497.101215.1.1.18-2929	10/12/2015	201/207/301	1º trim. 2015	1.108.059,00
19672.78181.101215.1.1.18-1524	10/12/2015	201/207/301	2º trim. 2015	1.973.025,65
30661.50417.101215.1.1.18-0144	10/12/2015	201/207/301	3º trim. 2015	1.163.447,78
02538.33026.290416.1.1.18-1424	29/04/2016	201/207/301	4º trim. 2015	1.033.475,65
32666.64706.290416.1.1.18-5598	29/04/2016	201/207/301	1º trim. 2016	729.766,76

PEDIDO DE RESSARCIMENTO	DATA TRANSMISSÃO	TIPO DO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR PLEITEADO
19150.84785.131016.1.1.18-3966	13/10/2016	201/207/301	2º trim. 2016	1.177.480,30
37940.55936.131016.1.1.18-0648	13/10/2016	201/207/301	3º trim. 2016	819.658,15
32519.87829.110417.1.1.18-1485	11/04/2017	201/207/301	4º trim. 2016	137.277,28
17193.96217.250817.1.1.18-8670	25/08/2017	201/207/301	1º trim. 2017	619.164,81
20447.51222.250817.1.1.18-5607	25/08/2017	201/207/301	2º trim. 2017	3.035.391,10
18476.20536.190118.1.1.18-8140	19/01/2018	101/201/207/301	3º trim. 2017	1.612.663,34
31453.88804.200218.1.1.18-0744	20/02/2018	201/207/301	4º trim. 2017	802.150,91
TOTAL PIS				14.211.560,73

Tabela 01.B – Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) – COFINS

PEDIDO DE RESSARCIMENTO	DATA TRANSMISSÃO	TIPO DO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR PLEITEADO
29189.61908.101215.1.1.19-5200	10/12/2015	201/207/301	1º trim. 2015	5.103.786,89
11519.84899.101215.1.1.19-3112	10/12/2015	201/207/301	2º trim. 2015	9.087.875,81
15018.24833.101215.1.1.19-3337	10/12/2015	201/207/301	3º trim. 2015	5.272.253,99
23392.00956.290416.1.1.19-4090	29/04/2016	201/207/301	4º trim. 2015	4.689.949,11
41494.90843.290416.1.1.19-4192	29/04/2016	201/207/301	1º trim. 2016	3.271.871,54
36416.58503.131016.1.1.19-0043	13/10/2016	201/207/301	2º trim. 2016	5.382.772,24
24671.11551.131016.1.1.19-2020	13/10/2016	201/207/301	3º trim. 2016	3.702.591,00
31603.07880.110417.1.1.19-4504	11/04/2017	201/207/301	4º trim. 2016	499.159,11
00168.60538.250817.1.1.19-9320	25/08/2017	201/207/301	1º trim. 2017	2.724.155,40
00111.07107.250817.1.1.19-5467	25/08/2017	201/207/301	2º trim. 2017	13.833.464,03
17503.85253.190118.1.1.19-7200	19/01/2018	101/201/207/301	3º trim. 2017	7.381.290,42
15430.16379.200218.1.1.19-0030	20/02/2018	201/207/301	4º trim. 2017	3.615.003,79
TOTAL COFINS				64.564.173,33

Para fins de exame do crédito, foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal – TDPF, datado de 02/07/2019, cientificado em 16 de julho/2019, e formalizado um e-dossiê (nº 10010-007.382/0719-97). À contribuinte fora concedido prazo de 20 dias para fornecimento de demonstrativos diversos, contrato social e disponibilização de demais documentos.

Sobre o procedimento realizado, assim fora descrito:

4. Em 15/08/2019, houve o atendimento parcial da solicitação, por meio da entrega de um CD (compact disk), contendo parte dos itens exigidos. Além disso, foi requerido um prazo de 30 dias para apresentação dos itens restantes.

5. Apesar dos arquivos recebidos em 15/08/2019 terem sido validados com sucesso no sistema de Validação de Arquivos – SVA, houve erro na tentativa de juntá-los ao e-dossiê.

6. Contudo, em 20/08/2019, arquivos substitutos foram juntados ao e-dossiê, em decorrência da análise do termo de solicitação de juntada da interessada.

7. Em 16 de setembro de 2019, por meio do referido e-dossiê, foi fornecida a planilha “Atendimento itens 7 e 8.xls”, em cumprimento parcial ao Termo de Início de Procedimento Fiscal. Na mesma data, também foi requerida a prorrogação de prazo de 30 dias para apresentação da complementação.

8. Da mesma forma, em razão de nova solicitação, em 14/10/2019, foi concedida outra prorrogação de prazo, com término em 18/11/2019.

9. No dia 08/11/2019, a interessada incluiu, no devido e-dossiê, a resposta final ao Termo de Início de Procedimento Fiscal.

10. Em 19 de dezembro de 2019 foi juntado, no mesmo e-dossiê já mencionado, o Termo de Intimação Fiscal nº 001/2019, segundo o qual foi concedido um prazo de 30 dias para a prestação de esclarecimentos, fornecimento de comprovações e justificativas a respeito de determinadas operações da pessoa jurídica.

11. A ciência ocorreu por decurso de prazo, em 03/01/2020.

12. Em 31/01/2020 ocorreu o atendimento parcial ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/2019. E ainda, foi solicitada a prorrogação de prazo para o cumprimento total à Intimação, o que se deu em 06/03/2020.

13. A fim de comprovar e/ou esclarecer lançamento informado em uma das planilhas fornecida em 06/03/2020, foi elaborado o Termo de Intimação Fiscal nº 002, de 24 de abril de 2020, cientificado em 30/04/2020 e atendido em 19/05/2020.

A fiscalização, de posse da documentação e arquivos digitais fornecidos pela contribuinte, realizou confronto com as informações da Escrituração Fiscal Digital – EFD, tendo observado algumas divergências conforme a seguir.

I – FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA RESSARCIMENTO DE CRÉDITO VINCULADO À RECEITA TRIBUTADA NO MERCADO INTERNO

16. Foi constatado que nos PER de nº 17503.85253.190118.1.1.19-7200(COFINS, 3º trimestre de 2017) e de nº 18476.20536.190118.1.1.18-8140 (Pis, 3º trim. de 2017), há pedidos de ressarcimento de crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – alíquota básica (cód. 101), referentes ao mês de setembro de 2017, respectivamente, nos montantes de R\$ 59.827,65 e R\$ 12.988,90.

17. Intimada a apresentar a previsão legal para essas solicitações (Termo de Intimação nº 001/2019, item 1), a interessada respondeu, em 31/01/2020, tratar-se de equívoco no momento de preenchimento dos PER.

18. Portanto, esses créditos foram glosados.

No que tange a despesas vinculadas, principalmente, às rubricas energia elétrica e aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, informa a autoridade fiscal que algumas notas fiscais requisitadas, de forma amostral, não foram apresentadas, sendo que em outras o valor encontrado era divergente, quando comparado com o que fora informado na EFD.

A seguir, relata a fiscalização que a empresa teria apropriado de forma incorreta créditos extemporâneos:

35. Segundo o exame da planilha fornecida, com a composição da base de cálculo dos créditos em tela, constata-se que há custos, despesas e encargos relativos ao período de Maio/2012 a Abril/2017.

36. Por determinação do § 8º do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, em se tratando de rateio proporcional, deverá ser considerada a receita bruta de cada mês correspondente aos custos, despesas e encargos incorridos.

37. Por isso, cada apuração de crédito deve ocorrer na EFD-Contribuições do mês correspondente, de modo a aplicar o rateio proporcional com base no registro 0111

da EFD-Contribuições condizente ao mês em que ocorreram os custos, despesas ou encargos vinculados àquelas receitas mensais.

38. Em resumo, vale repetir, o crédito relativo aos custos, despesas e encargos de cada mês do período compreendido entre Maio/2012 a Abril/2017 deve ser apurado em cada mês em que esses custos, despesas e encargos ocorreram, nos termos do comando do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

39. Ademais, ainda que não se tratasse de crédito extemporâneo, seria impossível o seu aproveitamento, por falta de previsão legal, em razão de sua natureza, já que não se enquadra nas disposições do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Vejamos.

40. De acordo com a planilha “Item-4.xlsx”, fornecida pela interessada em 31/01/2020, todos esses dispêndios estão vinculados a procedimentos de preparação para vendas e exportações. São manuseios (movimentações e armazenagens) de produtos acabados, em fase anterior à venda.

41. Quase 90% desses gastos decorrem de “elevação portuária”, que está muito bem explicada nas páginas 70 e 71 do laudo técnico elaborado pela ESALQ JUNIOR CONSULTORIA EM CIÊNCIAS AGRÁRIAS, inclusive com destaque à sua indispensabilidade em relação às atividades que precedem as exportações.

42. Na resposta ao item 4 da Intimação nº 001, de 2019, no item “DA NATUREZA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS”, a interessada defende que “foram apropriados em observância ao critério da essencialidade e relevância para a execução das atividades existentes no objeto social da AGREX”.

(...)

44. Conforme o trecho acima transcrito, resta claro que tais dispêndios referem-se a movimentações e armazenagens de produtos acabados, em fase anterior às vendas e exportações e que, caso essa fase não seja realizada, inviabiliza-se a comercialização dos produtos ao mercado externo. Ou seja, a comercialização é fase posterior que depende da realização da fase anterior.

45. Portanto, como se trata de operações de movimentações de produtos acabados em fase anterior à venda, é de se concluir que não se pode classificá-las como fretes e armazenagens sobre vendas (art. 3º, inciso IX, c/c o art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003).

46. Da mesma forma, não se pode classificá-las como insumos (artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003), já que se referem a produtos acabados.

(...)

49. Por isso, em razão da falta de enquadramento legal, esses créditos foram glosados no período de apuração Maio/2017.

Ainda sobre os créditos extemporâneos, destaca a autoridade fiscal que houve apropriação indevida sobre fretes, da seguinte forma:

50. Ainda com relação ao aproveitamento de crédito extemporâneo, agora sobre fretes, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, de 2019, item 5.5, foi solicitada a justificativa relativa aos fretes listados em “Anexo_Int_001-2019 - CT

NF extemporaneos.xls” (fretes e notas fiscais com data de emissão anterior a 31/12/2014, ou seja, anterior ao início do período em análise – 2015 a 2017).

51. Na resposta, defendeu, novamente, o lançamento extemporâneo de créditos do Pis e da Cofins, com fundamento no artigo 3º, § 4º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ou seja, “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes” (grifei e negritei).

52. Porém, segundo a correta interpretação dessas normas, tal qual conclusão acima, não é possível apurar crédito de um trimestre em trimestres subsequentes. O que pode ocorrer é o aproveitamento de saldo remanescente que porventura exista em determinado mês, em meses posteriores, ou por meio de desconto, ou, nos casos permitidos, objeto de ressarcimento.

53. Por isso, não se pode aceitar o aproveitamento de crédito para estas operações de transporte, de tal forma que foi glosado o crédito básico correspondente a todos os fretes listados na planilha “Anexo_Int_001-2019 -CT NF extemporaneos.xls”.

A próxima rubrica verificada pela autoridade é aquela relacionada a fretes sem indicação da mercadoria transportada. Após explanar a possibilidade de utilização dos créditos, informa o motivo da desconsideração destes últimos:

65. Para fins de comprovação destes créditos sobre fretes, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal foi exigida a indicação das notas fiscais relativas aos itens transportados para cada frete gerador de crédito básico: em relação a todos os fretes de aquisição de mercadorias (item 7) e a todos os fretes sobre operação de venda (item 8).

66. Em atendimento, a interessada forneceu à auditoria duas planilhas: uma, em 19/09/2019, “Atendimento itens 7 e 8.xlsx”, e, outra “Resposta aos Itens 7 e 8 do TDIPF - Etapa 2.xlsx”, em 08/11/2019.

67. Após a consolidação das duas planilhas mencionadas no parágrafo anterior, foram selecionadas as linhas em que não constam identificação das notas fiscais transportadas, nem dos remetentes e nem dos destinatários dos produtos transportados (milho ou soja).

68. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, de 2019, item 5.1, foi solicitada a identificação das Notas Fiscais em questão, as quais foram listadas na planilha anexa à intimação, chamada “Anexo_Int_001-2019 - NF não identificadas.xls”.

69. Na resposta apresentada, a interessada discorreu sobre a essencialidade e relevância dos transportes, que classificou como “frete interno”, citou o laudo técnico elaborado pela ESALQ JUNIOR CONSULTORIA EM CIÊNCIAS AGRÁRIAS, e destacou ser “Frete da colheita, que consiste no serviço de transporte para transferência do material colhido na produção agrícola até o armazém”.

70. Todavia, não foi apresentada a identificação de nenhuma das notas fiscais requisitadas.

71. Sendo assim, em decorrência da análise da resposta e dos registros da planilha “Anexo_Int_001-2019 - NF não identificadas.xls” não se tem a indicação dos documentos comprobatórios dos produtos transportados pelos fretes ali listados

(total de 547 fretes), já que não há identificação das notas fiscais referentes às mercadorias transportadas.

72. Consequentemente, também não se pode aceitar a possibilidade de creditamento das contribuições para estas operações de transporte, pois não há a devida comprovação, para fins de possível enquadramento nas previsões legais anteriormente citadas.

73. Logo, foi glosado o crédito básico correspondente a todos os fretes (547) listados na planilha “Anexo_Int_001-2019 - NF não identificadas.xls”, devido à falta de comprovação das notas fiscais das mercadorias transportadas pelos mencionados fretes.

Ainda sobre a rubrica fretes, a auditoria glosou créditos oriundos de operações relacionadas à revenda de bens e de produtos acabados, conforme segue:

80. Quanto aos serviços de transporte relacionados à revenda de bens, a Instrução Normativa nº 1911, de 11 de outubro de 2019, trouxe, em seu artigo 172, §2º, inciso VII, a disposição expressa da exclusão do conceito de insumo dos “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais”, de modo a solidificar o entendimento do Parecer Normativo nº 5, de 2018 (parágrafo 168, alínea a).

81. Dessa forma, associando a compreensão trazida no parágrafo anterior com a leitura do artigo 3º, inciso IX, c/c art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, transcrita anteriormente, resta claro que não há previsão de desconto de crédito decorrente do serviço de transporte (transferência) de bens para revenda entre estabelecimentos da própria empresa, já que não se enquadra no conceito de insumo, como visto.

(...)

83. Em relação ao serviço de transporte (transferência) de produtos acabados, a interpretação proveniente do Parecer Normativo nº 5, de 2018, está consolidada na Instrução Normativa nº 1911, de 2019, nos termos da qual há a exclusão expressa do conceito de insumo dos “serviços de transporte de produtos acabados realizados entre estabelecimento da pessoa jurídica” (art. 172, §2º, inciso V).

84. Assim, não há dúvidas quanto à impossibilidade de apropriação de créditos sobre os fretes relativos às transferências de bens para revenda e de produtos acabados entre os próprios estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...)

85. Para fins de identificação dos fretes sobre as transferências de bens para revenda, com base nas planilhas “Atendimento itens 7 e 8.xlsx” e “Resposta aos Itens 7 e 8 do TDIPF - Etapa 2.xlsx” e nas EFD-Contribuições, foram selecionados os CTRC e as notas fiscais de transporte referentes à aquisição de serviço de transporte, com CST igual a 56 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação), responsáveis pelas transferências de bens para revenda (CFOP 1152/2152/5152/6152 – transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para comercialização): soja em grãos, sementes de soja, milho em grãos e sementes de milho, predominantemente.

(...)

90. Para fins de identificação dos fretes sobre as transferências de produtos acabados, com base nas planilhas “Atendimento itens 7 e 8.xlsx” e “Resposta aos Itens 7 e 8 do TDIPF - Etapa 2.xlsx” e das EFD Contribuições, foram selecionados os CTRC e as notas fiscais de transporte, com CST igual a 56, responsáveis pelas transferências entre estabelecimentos dos produtos identificados na aba “Item 3 – Fabricação Própria” da planilha “Doc.03 – Item 3 TIPF.xlsx” (fornecida pela interessada em 15/08/2019 em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal).

Prosseguindo na análise de fretes, a autoridade fiscal desconsiderou créditos calculados em função de fretes relativos às remessas de bens para revenda e de produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns-gerais e, ainda, fretes referentes ao retorno dessas mercadorias.

Outros créditos apurados em função de fretes, desta feita, ocorridos quando da aquisição de produtos não sujeitos ao pagamentos das contribuições, foram glosados, já que, nas palavras do auditor-fiscal:

100. Logo, os fretes pagos pelo adquirente na compra de insumos não sujeitos à incidência das contribuições integram o seu custo de aquisição e, portanto, não devem compor a base de cálculo correspondente ao crédito básico das contribuições, em sintonia com o tratamento tributário afeito aos insumos não sujeitos à incidência das contribuições.

(...)

104. Por isso, o frete pago pelo adquirente na compra de insumos não sujeitos à incidência das contribuições integra o seu custo de aquisição e, conseqüentemente, deve ser classificado e computado com estes insumos, ou seja, excluído da base de cálculo do crédito das contribuições.

105. Para fins de identificação desses fretes, com base nas informações das planilhas “Atendimento itens 7 e 8.xlsx” e “Resposta aos Itens 7 e 8 do TDIPF -Etapa 2.xlsx” e das EFD-Contribuições, foram selecionados os CTRC e as notas fiscais de transporte com CST igual a 56, responsáveis pelo transporte das aquisições de mercadorias (basicamente os CFOP 1102/2102; 1101/2101; 1117/2117 e 1116/2116) cujos CST representam não incidência das contribuições (CST 6 – Operação Tributável a Alíquota Zero; CST 73 – Operação de Aquisição a Alíquota Zero; CST 74 – Operação de Aquisição sem Incidência da Contribuição e CST 98 – Outras Operações de Entrada).

106. Trata-se, sobretudo, de aquisições de mercadorias classificadas com NCM nos capítulos 25 (corretivo de solo de origem mineral), 31 (adubos ou fertilizantes) e 38.08 (defensivos agropecuários) da TIPI, que tiveram a redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições, por força do artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004, respectivamente, em seus incisos IV, I e II.

107. Logo, considerando que tais mercadorias não foram tributadas (alíquota zero), nos termos do artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei 10.925, de 2004, combinado com o artigo 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, impossível se torna qualquer apropriação de crédito de contribuição; seja em relação ao produto

adquirido; seja quanto ao frete correspondente, já que este integra o custo de aquisição do produto, conforme explicado.

Ainda sobre os fretes nas aquisições à alíquota zero, a auditoria fiscal também desconsiderou aqueles relativos às compras de soja e semente de soja, ocorridas com suspensão da incidência da contribuição para o PIS e à Cofins. Nesse sentido, ressalva que:

112. É de se alertar que, a partir da data de publicação da Lei nº 12.865, de 2013, o disposto nos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi, de forma que deixa de existir o crédito presumido sobre as aquisições de soja e sementes de soja (existente na legislação anterior).

113. Portanto, considerando que não há direito a crédito na compra de soja e sementes de soja (NCM 1201.90.00 ou 1201.10.00) e que o frete associado integra o seu custo de aquisição, obviamente, também não é passível a apropriação de crédito sobre esse frete.

114. Para apurar a glosa relativa aos fretes pagos nas aquisições de soja e sementes de soja, a partir das planilhas “Atendimento itens 7 e 8.xlsx” e “Resposta aos Itens 7 e 8 do TDIPF - Etapa 2.xlsx” e das EFD-Contribuições, foram selecionadas as operações de compra desses produtos, cuja lista detalhada encontra-se no arquivo “PLAN10 – Fretes sobre aquisicoessoja.xls”.

Por fim, sobre o tema fretes, a auditoria acrescenta que:

118. Logo, o frete pago pelo adquirente na compra de milho sujeito ao crédito presumido integra o seu custo de aquisição e, deve ser computado com este produto na mesma base de cálculo do crédito presumido.

119. Para apurar o crédito presumido relativo aos fretes pagos nas aquisições de milho, a partir das planilhas “Atendimento itens 7 e 8.xlsx” e “Resposta aos Itens 7 e 8 do TDIPF - Etapa 2.xlsx” e das EFD-Contribuições, foram selecionados os CTIC com CST igual a 56, correspondentes às aquisições do produto indicado como “MILHO EM GRÃOS”, NCM 1005.90.10.

Em seguida, a fiscalização desconsidera créditos indevidamente apurados em relação à locação de vagões de trem, junto à empresa Ferrolease Locação e Venda de Equipamentos Ferroviários S/A, em 2010 e 2011, apropriadas mensalmente. À uma, por não se tratar de insumo da atividade industrial, mas despesa com atividade comercial; e por serem os vagões considerados veículos, posicionados no Código 86.06 da TIPI.

Segundo a autoridade fiscal, não há como se classificar a operação acima como arrendamento mercantil, o que permitiria a apropriação de créditos da não-cumulatividade. Isso porque a pessoa jurídica Ferrolease Locação e Venda de Equipamentos Ferroviários não figura como banco ou sociedade de arrendamento mercantil, haja vista o código e descrição de sua atividade econômica principal (CNAE): 46.69-9-99 – Comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças.

Concernente a despesas de aluguel de terreno, a fiscalização glosou créditos referentes à empresa Valec Engenharia, Construções e Ferrovias S/A, de CNPJ 42.150.664/0001-87. Isso porque não há previsão legal para apropriação desses créditos.

A seguir, a autoridade realizou o rateio proporcional, com vistas à apuração da relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e à receita bruta total. E, após isso, a relação percentual entre as receitas não tributadas no mercado interno; as receitas de exportação e o total das receitas, vinculadas a estes créditos.

153. Feitas estas considerações, é de se constatar que os créditos básicos remanescentes após os ajustes (glosas/acréscimos) discriminadas nas Tabelas 03 a 13, foram classificados como vinculados à receita tributada no mercado interno, à receita não tributada no mercado interno e à receita de exportação, nos mesmos percentuais de rateio empregados pela própria interessada nas EFD-Contribuições, a seguir transcritos.

Após o rateio, apurou o crédito disponível para desconto, os saldos remanescentes, para o cálculo dos montantes a ressarcir. Conclui ao final pelo deferimento parcial dos créditos relativos ao período de apuração de janeiro/2015 a dezembro/2017.

Com base em todas as informações constantes do relatório acima, a fiscalização proferiu Despacho Decisório, de nº 82/2020-EADC1/SRRF01/DF, em 16/06/2020, deferindo parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$ 4.078.689,15. Deste valor, fora deduzida a importância de R\$ 30.000,00, já devidamente conferida à empresa em epígrafe. Com isso, o saldo remanescente foi de R\$ 4.048.689,15.

Cientificada da decisão contra si proferida, em 15/09/2020, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 13/10/2020, descrevendo os fatos e relatando sua atividade produtiva. Faz referência, inclusive, à antecipação de créditos que lhe fora deferida.

Anexa laudo técnico que entende corroborar seu direito ao crédito alegado.

Adentrando ao mérito, a defendente menciona o conceito de insumo que considera correto, sendo que qualquer bem aplicado ou consumido na produção ou fabricação de produto dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nessa toada, cita doutrina e jurisprudência que entende balizar seus argumentos, prossequindo na alegação a respeito da existência de um conceito próprio de insumos para fins do PIS e da Cofins, à luz da essencialidade, corrente essa que, segundo ela, é majoritária no âmbito tributário e que pode ser vista como um conceito ponderado pautado na essencialidade, no qual tudo aquilo que é essencial para a atividade exercida, dentro de uma análise específica e individual, é insumo.

Menciona que a RFB passou a incorporar em seus atos internos os dizeres fixados pelo STJ, sendo publicados o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 e a Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. E que todas as despesas de bens e serviços tidos por insumos, pela manifestante, atendem ao quanto disposto pela Receita Federal do Brasil, conforme validade em laudo técnico relativo às suas operações, elaborado pela empresa ESALQ.

Prossegue esboçando seu descontamento, no que tange ao sistema da não-cumulatividade das contribuições sociais, nos seguintes termos:

Por essa razão, prevalece o entendimento de que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso em concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo do sujeito passivo com o emprego do respectivo insumo naquele respectivo processo, para então, se perquirir de sua efetiva participação, decidindo-se pela concessão ou não do direito de crédito no caso concreto.

Não há, portanto, um critério objetivo definido, mas há um critério que é a relação de relevância e essencialidade do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou de prestação de serviço pelo contribuinte, sendo essa a premissa deve ser perquirida neste caso, assim como tem se adotado pelo CARF em seus julgamentos, com especial enfoque após a definição da extensão da não-cumulatividade pelo STJ.

Dessa forma, o Auditor Fiscal quando analisa o direito creditício da Manifestante tendo por base unicamente a literalidade da lei, sem que observe os elementos de relevância e essencialidade de determinadas despesas para a consecução das atividades econômicas da empresa, acaba por limitar indevidamente o direito constitucional da Manifestante à não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Comenta a edição do entendimento firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170 e sua aplicação às atividades da empresa, bem como o parecer COSIT RFB nº 05/2018, e a Instrução Normativa nº 1911/2019. Destaca mais uma vez a edição de parecer técnico emitido pela ESALQ, que, nas palavras da defendente, afere em termos práticos e reais a subsunção dos bens e serviços utilizados pela manifestante em suas atividades.

Aduz que a conclusão a que a empresa parecerista chegou, da seguinte forma:

Após a visita aos estabelecimentos da empresa, aferição de todos os processos produtivos, conforme se constata no laudo pelas fls. 21/56, os profissionais da ESALQ constataram que os itens abaixo são considerados insumos aos processos produtivos, sendo ainda detalhado o porquê de cada um deles à luz da essencialidade e relevância para as atividades econômicas da Manifestante.

Considerando os insumos destacados na resposta ao quesito quatro, considerando o conceito de insumo inicialmente exposto e considerando essencialidade como o item que dependa, intrínseca e fundamentalmente o produto, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou, quando menos, que sua ausência prive a qualidade, quantidade ou suficiência do produto final desenvolvido, em nosso entendimento são insumos para a AGREX os seguintes custos e/ou despesas:

- *Frete na aquisição de insumos;*
- *Corretivos agrícolas;*
- *Defensivos agrícolas;*
- *Fertilizantes agrícolas;*
- *Sementes;*
- *Partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos;*
- *Lubrificantes utilizados nas manutenções do maquinário;*
- *Combustível utilizado nas máquinas operacionais;*
- *Frete interno;*
- *Serviço de controle de pragas em armazéns;*
- *Energia elétrica;*
- *Locação de vagões de trem. Considerando os insumos destacados na resposta ao quesito quatro, considerando o conceito de insumo inicialmente exposto e considerando relevância como o item que embora não indispensável à elaboração dos produtos, integre o processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição de legal de órgão ou entidade regulamentadora/fiscalizadora, em nosso entendimento são insumos para a AGREX os seguintes custos e/ou despesas:*
- *Serviços de análise de solo;*
- *Serviços de análise foliar;*
- *Equipamentos de segurança dos funcionários;*
- *Materiais de laboratório para produção de sementes e realização de testes de qualidade de sementes;*
- *Lenhas para secadores de grãos;*
- *Gás LP para secadores de grãos;*
- *Sacarias e Big Bags para armazenamento dos grãos e sementes;*
- *Serviços de elevação portuária.*

Notem que o parecer dos experts que conheceram toda a operação in loco tecem olhar crítico aos insumos, tal como exige a Receita Federal do Brasil para aferir a essencialidade ou relevância destes para o processo produtivo da Manifestante.

Prossegue realizando destaques sobre o Parecer da ESALQ, buscando sair daquilo que nomeou “subjetivismo” ou “achismo” na conceituação do que é ou não é insumo. Passa a detalhar então a relevância para si dos serviços de fretes, relacionados com o armazenamento da produção.

Argumenta contra a glosa de créditos apurados em função de fretes internos, realizados entre seus estabelecimentos. Explicita seu processo produtivo em fluxograma, juntando ainda fotos de silos. Nessa toada, prossegue:

Conforme constatado documentalmente, inclusive sendo reconhecido em laudo técnico da ESALQ, a Manifestante precisa transportar seus produtos(milho/soja) do campo até seus armazéns até que sejam comercializados.

Referidos grãos não podem deixar de serem colhidos no tempo correto, tampouco deixados no campo, sob pena de perecimento.

Vejamos excerto extraído a fl. 71: “Gastos com armazenagem são imprescindíveis ao processo que resulta na comercialização de bens e produtos. A empresa simplesmente não pode deixar de contratá-los. A armazenagem de bens destinados a revenda e de insumos importados é essencial, está estreitamente ligada à produção e acabarão por gerar receitas à entidade.”

Neste contexto, exsurge a necessidade de se transportar os grãos, como elemento essencial em operação denominada “frete interno”, para que a Manifestante possa posteriormente vendê-los ou beneficiá-los...

Continua a defesa a mencionar trechos do parecer Esalq, no sentido de demonstrar a utilização dos fretes internos para transporte de seus produtos e a imprescindibilidade do serviço às suas operações. Por fim, menciona longa jurisprudência administrativa que entende balizar seu entendimento.

Contesta também a desconsideração de valores creditórios apurados em função de fretes, tomados para transferências de bens para revenda e de produtos acabados entre estabelecimentos próprios, inclusive armazéns. Demonstra mais uma vez jurisprudência administrativa para caucionar seu entendimento.

Aduz, nesse sentido, que tais despesas são essenciais para a sua atividade, integrando o próprio custo, bem como são fretes na transferência de produtos “inacabados”, posto que grãos, os quais são limpos, analisados e apenas depois serão comercializados. Cita novamente trechos do parecer da empresa Esalq.

Ainda na temática dos fretes, protesta contra a desconsideração de créditos sobre fretes, nas aquisições de produtos com alíquota zero, por ter a autoridade fiscal desconsiderado a essencialidade e a relevância do serviço de frete, para aferir exclusivamente a tributação do produto adquirido, o que afasta o direito de crédito nas operações não tributadas.

Considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo.

Nessa toada, alista mais uma vez jurisprudência do CARF, bem como trechos do relatório da ESALQ.

Sobre as glosas de créditos apurados em função de aquisições de milho e sementes de soja, à alíquota zero, contesta-as sob o mesmo argumento

supramencionado, qual seja, de que tais itens são relevantes e essenciais ao seu processo produtivo.

Assim, mesmo que os produtos não sofram tributação, em sendo eles essenciais à atividade econômica da Manifestante, os custos incorridos para a disponibilização deste devem ser incluídos na base de crédito da empresa. Em que pese os produtos não serem tributados e, portanto, não ensejarem ônus na aquisição, os serviços de frete são tributados, sendo que o faturamento do transportador está submetido ao PIS/COFINS.

(...)

Outrossim, as sementes de soja são elementares no processo de multiplicação dos grãos. Assim, sem a aquisição destas tanto a produção agrícola quanto sua multiplicação ficariam prejudicados. Logo, é de notável essencialidade a aquisição de grãos, sendo que o frete gera direito de crédito, ainda que estes não sejam tributados.

Alega que o entendimento do fiscal, no que concerne às glosas proferidas sobre as despesas incorridas nas operações de arrendamento mercantil, é equivocado, posto que:

Duas são as linhas de argumentação do auditor fiscal e ambas serão confrontas e derrubadas, por terem sido construídas sob alicerces jurídicos e conceituais vagos e sem solidez. De início o auditor fiscal tenta descaracterizar tais créditos sob o argumento que a operação não se conceitua como arrendamento mercantil. Depois busca desnaturar também tais créditos sob a vertente de não estarem inseridos como aluguéis de máquinas ou equipamentos, por supostamente entender que o bem arrendado é um veículo e que (para veículos) não há previsão legal de crédito.

Nada mais do que absurdo, mirabolante, sem nexos e que visa exclusivamente lesar o contribuinte em detrimento do poder público, manifestado por sua sede arrecadatória desproporcional.

(...)

O leasing, portanto, não é uma operação de crédito perante a lei, embora no Brasil, na prática, se pareça bastante. Na teoria, a operação pode envolver imóveis, máquinas e equipamentos, veículos, bens de informática e outros. O prazo, o indexador dos valores do contrato e a proporção do valor residual garantido variam para cada operação. A depender da modalidade do leasing, ao final do prazo contratual o arrendatário poderá comprar o bem por um valor previamente acertado ou pelo valor de mercado ou ainda devolver o bem para o arrendador. Este sistema é o chamado leasing operacional, mas no Brasil o que prevalece é uma operação um pouco diferente, que é o leasing financeiro.

A grande diferença entre os dois sistemas é que no leasing financeiro o cliente é obrigado a comprar o bem no final da operação por um preço acertado na época do contrato ou pelo valor de mercado.

Prossegue argumentando no sentido de o aluguel de vagões tratar-se de arrendamento mercantil, mencionando que, ad argumentandum tantum, poderia

também tal despesa ser classificada como aluguel de máquinas e equipamentos. Assim, diz que:

É obvio que não estamos tratando de um veículo, pois não há no vagão autonomia para deslocar sozinho ou transportar algo por si só. O vagão, na essência, pode ser classificado como uma máquina ou um equipamento que é acoplado a um veículo (locomotiva ou trem) para transporte de produtos e/ou pessoas.

Traz aos autos trechos do relatório da empresa ESALQ, no qual explicita o porquê da locação de vagões, e a finalidade disso, pleiteando ao final o reconhecimento dos créditos outrora desconsiderados.

Reclama contra a glosa de créditos apurados em função do aluguel de terrenos, da seguinte forma:

Veja que a finalidade do arrendamento é proporcionar melhores condições logísticas para o transporte da produção agrícola, ou seja, despesa totalmente ligada a atividade da Manifestante. No caso, é inegável que tal arrendamento poderia ser, sem qualquer objeção, um aluguel e isso deixa claro que aluguel e arrendamento possuem a mesma conotação, tornando-se sinônimos, portanto, entendemos que o pagamento do arrendamento equivale ao pagamento de um aluguel.

Dessa forma, a apropriação de crédito do PIS e COFINS em relação as despesas junto a empresa VALEC – Engenharia, Construções e Ferrovias S/A deve ser reconhecida, pois trata-se de um crédito válido e previsto no artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, afastando, assim, a malsinada glosa efetuada pela autoridade administrativa.

A auditoria indeferiu créditos apurados em relação às despesas de elevação portuária, por considerá-las incorridas em operação de venda e não de produção. Nesse sentido, aduz que os serviços de elevação portuária são aqueles necessários para a recepção, armazenagem e carregamento dos navios no porto com as mercadorias em vagões de trem. E que sem eles a carga não é exportada. Junta jurisprudência administrativa para balizar seu argumento, citando ainda, nessa toada, o parecer da empresa ESALQ.

Por fim, requer a correção de eventual saldo credor a seu favor apurado, bem como manifesta seu repúdio pela compensação de ofício.

Finaliza sua peça recursal, com os seguintes pedidos:

(I) Seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III do CTN c/c art. 74, § 18 da Lei nº 9.430/96.

(II) Quanto ao mérito protesta pela reforma o despacho decisório proferido, a fim de reconhecer integralmente o crédito solicitado através do pedido de ressarcimento 23392.00956.290416.1.1.19-4090;

Por conseguinte, requer seja restituído em espécie os saldos residuais, de forma integral e devidamente corridos pela Taxa SELIC, consoante REsp nº 176.7945/PR;

(III) Em adição, requer seja afastada qualquer pretensão de compensação de ofício de saldos creditícios com débitos cuja exigibilidade esteja suspensa ou mesmo a retenção dos valores apurados.

(IV) Por fim, caso assim não se entenda em razão de dúvida fática sobre qualquer operação da Manifestante, requer nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que o julgamento seja convertido o julgamento em diligência para nova análise da autoridade fiscalizadora das provas apresentadas e eventuais novos documentos a serem requisitados.

É o relatório!

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por meio do Acórdão nº 108-029.801, de 29 de setembro de 2022, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo parte do direito creditório em litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegação, ainda que indireta, de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

Entretanto, a contribuinte não está desonerada da comprovação de tais despesas, bem como de sua não incorporação ao custo dos bens e serviços produzidos, evitando-se a duplicidade na apuração de seu direito creditório.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Fretes relativos a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de produto acabado representam despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como insumos. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa de seu processo produtivo, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos.

VENDAS COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Em não havendo previsão legal expressa que permita a manutenção dos créditos da não-cumulatividade, quando a aquisição tenha sido direcionada à produção de bens ou serviços vendidos com suspensão das contribuições, devem ser estornados os créditos de PIS/Pasep ou Cofins indevidamente apurados, inclusive sobre os fretes dessas aquisições.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS.

Os aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa geram crédito de não-cumulatividade, não havendo restrição a que o aluguel se refira a bens utilizados no processo produtivo. Não há previsão legal para cálculo do crédito em relação ao aluguel de veículos por não se incluírem n.º conceito de máquinas e equipamentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE TERRENOS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa do PIS/PASEP e da Cofins, pode descontar créditos sobre aluguéis de terrenos utilizados nas atividades da empresa pagos a pessoa jurídica, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE ELEVAÇÃO PORTUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos, por serviço de elevação portuária, não permitem a apuração de créditos do PIS/Pasep e Cofins, por falta de previsão legal e tratarem-se, em verdade, de despesas comerciais cuja realização ocorre ao término do processo produtivo.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento. Entretanto, será cabível a aplicação da taxa Selic, quando não ressarcido o crédito da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, no prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data do protocolo do pedido de ressarcimento, à parcela do crédito não ressarcida ou não compensada.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA.

A competência para análise da compensação de ofício pertence à unidade de jurisdição da contribuinte, não competindo às Delegacias de Julgamento impedir a realização do procedimento, quando houver saldo ressarcível e débitos tributários do sujeito passivo perante a Fazenda Nacional.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

DÉBITOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. EXIGIBILIDADE.

A manifestação de inconformidade, apresentada tempestivamente contra o ato de não homologação da compensação, tem a eficácia de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mantendo-se a suspensão da cobrança até a decisão definitiva do respectivo processo na esfera administrativa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Agrex do Brasil S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando as razões expostas em sede de manifestação de inconformidade e pleiteando, em breve síntese, pela reunião e julgamento em conjunto dos processos conexos e, quanto ao mérito, protesta pela reforma do v. acórdão recorrido, para que sejam julgadas improcedentes as glosas dos créditos efetuadas pela autoridade fiscal na análise do direito creditório pleiteado.

Posteriormente, a recorrente junta petição na qual reitera que formulou uma série de PER/Dcomps relativos à mesma matéria (creditamento de insumos das contribuições ao PIS e da COFINS), que versam sobre os mesmos períodos de apuração e têm origem nas mesmas rubricas, tendo a auditoria fiscal gerado 134 (cento e trinta e quatro) processos administrativos para análise, com os respectivos despachos decisórios, sendo os créditos deferidos parcialmente.

Dos 134 (cento e trinta e quatro) processos, informa que 91 (noventa e um) já foram julgados por este e. CARF, em 19 de junho de 2024, pela C. 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, e que outros 3 (três) relativos à multa isolada foram analisados pela 1ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, da 3ª Seção, sob relatoria do Conselheiro Sr. Marcos Roberto da Silva e um quarto, sob relatoria do Conselheiro Sr. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Quanto aos 39 (trinta e nove) casos restantes, informa que 5 (cinco) foram distribuídos para minha relatoria, razão pela qual, dada a prevenção do relator e a notória conexão dos processos, pleiteia que os processos sejam reunidos para julgamento em conjunto.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

No que se refere ao pedido de reunião dos processos conexos, para julgamento em conjunto dos Recursos Voluntários, cumpre informar que todos os processos que se encontram neste e. CARF foram distribuídos para minha relatoria e serão julgados na mesma sessão de julgamento, seja de forma autônoma seja por estarem contemplados no lote de repetitivo.

Quanto às alegações tecidas nos tópicos *III. 3.1 Crédito sobre Despesas com Bens para Laboratório de Análises, Testes e Serviços de Análise de Solos e Qualidade*, *III. 3.2 Do Crédito sobre Combustíveis e Lubrificantes*, *III. 3.4 Do Crédito sobre Despesas com Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado*, *III. 3.7 Do Crédito sobre Despesas com Partes e Peças de Reposição Utilizadas em Máquinas e Equipamentos (Outras Operações com Direito ao Crédito)* e *III. 3.8 Dos Créditos Vinculados às Receitas Suspensas – Saídas no Mercado Interno*, deixo de conhecê-las em razão da total impertinência com o presente processo, uma vez que tais matérias não foram objeto do Relatório de Auditoria que embasa o Despacho Decisório, tampouco da Manifestação de Inconformidade e/ou do v. acórdão recorrido.

No que se refere às alegações tecidas no tópico *III. 3.9 Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade* também deixo de conhecê-las, por se tratar de matéria que não foi objeto de manifestação de inconformidade e, por conseguinte, considera-se não impugnada, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.23/72, conforme já reconhecido pelo v. acórdão recorrido. Em seu Recurso Voluntário, a recorrente se limita a afirmar que “nas linhas iniciais referendou a sua discordância a esta glosa”, entretanto, não se verifica qualquer menção expressa aos créditos extemporâneos na Manifestação de Inconformidade.

Por outro lado, conheço das matérias propostas nos tópicos *III.3.3 Do Crédito sobre Despesas com Arrendamento Mercantil (FERROLEASE S/A)*, *III. 3.5 Do Direito ao Crédito sobre Despesas com Fretes a) Fretes Internos e b) Fretes com Produtos Alíquota Zero*, e *III. 3.6 Do Crédito sobre Despesas com Serviços Portuários/Aduaneiros – Elevação Portuária*, por tratar de matérias que foram objeto de manifestação de inconformidade e apreciação pelo v. acórdão recorrido.

No mérito, considerando que 91 processos conexos ao presente já foram julgados conjuntamente pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF, oportunidade na qual questões de mérito idênticas às atinentes a presente demanda foram devidamente dirimidas, transcrevo parcialmente os fundamentos do v. acórdão nº 3302-014.610, de lavra da i. Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que bem analisaram a matéria, os quais adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

[...]

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

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

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

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

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

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

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou

à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

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

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a 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 grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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 obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da

sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

[...]

2.3. Das despesas com serviços portuários/aduaneiros

Quanto às despesas com serviços portuários/aduaneiros, entendeu a DRJ por manter a glosa efetuada pela fiscalização, em razão da ausência de previsão legal expressa do referido crédito no âmbito da não cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, defende que os gastos com serviços aduaneiros para uma empresa preponderantemente exportadora são essenciais, cruciais e necessários para organização logística e para embarque com finalidade de fazer chegar as mercadorias ao consumidor final localizado em outro país.

Nesse contexto, a contratação de empresas nacionais para prestação de serviços de elevação portuária dentro do porto e de despachantes aduaneiros se caracterizam como verdadeiros insumos. Em suas palavras:

A elevação portuária nada mais é do que uma combinação de frete destinado à venda e armazenagem, dois típicos insumos expressamente previstos nos artigos 3º das Leis do PIS e da COFINS.

Para exata compreensão da essência dessa despesa suportada pela Recorrente, se faz necessário a análise do escopo e objeto do contrato. Foi firmado contrato de prestação de serviços de embarque em navios e outras avenças entre AGREX e Vale S/A (contrato nº 0248/09 apresentado em sede de fiscalização e constante nos autos), assinado em 30 de novembro de 2009, e com vigência entre 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2034. O referido contrato traz o objeto em sua cláusula primeira e o teor segue transcrito na íntegra na sequência:

“CLÁUSULA I OBJETO:

1.1 – Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços, pela VALE para a CLIENTE, relacionados com a movimentação de SOJA e MILHO em grão, a granel (“Produtos”), compreendendo: (i) a descarga dos vagões ferroviários contendo o Produto no Terminal Portuário de Ponta Madeira – PDM, Estado do Maranhão (“Terminal”), (ii) a estocagem e armazenagem do Produto para formação de lotes de exportação em ARMAZÉNS GRANELEIROS específicos (conforme indicado no item 9.1), e (iii) o embarque dos Produtos em navios (“Serviços Portuários”).

1.2 – Para o atendimento do objeto deste Contrato, poderá a VALE utilizar-se de bens e serviços de terceiros ou estabelecer algum nível de relação jurídica com terceiros. Nessas hipóteses será sempre integral e exclusiva responsabilidade da VALE o pleno atendimento da CLIENTE, para os efeitos deste Contrato, assim como de sua exclusiva e integral responsabilidade todas as obrigações derivadas da eventual relação jurídica formalizada com terceiros para os fins e atendimento do presente Contrato.

1.3 – A VALE poderá atender, dentro de suas possibilidades, quaisquer outros transportes que a CLIENTE solicitar, desde que mediante prévia negociação entre as PARTES.”

Em suma, conforme se afere das cláusulas acima, o contrato traz, de forma bem definida, duas modalidades de serviços, quais sejam: (i) armazenagem das mercadorias; (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinado à venda ao exterior.

Adentrando na operação propriamente dita, a mercadoria (soja e milho em grãos) chega no Terminal Portuário de Ponta Madeira no Estado do Maranhão, vindo em vagões ferroviários. Na sequência, os funcionários da VALE descarregam a mercadoria e mantém a mercadoria armazenada até a data de embarque no do navio.

Antes da chegada navio que fará o transporte internacional das mercadorias há um alinhamento prévio entre as partes, dentro das condições previstas no contrato para cada tipo de embarcação. Definido o navio, a Recorrente deve apresentar à

VALE, antes da chegada da embarcação, o número do registro de exportação (RE) referente ao SISCOMEX para a liberação do atendimento, bem como o despacho junto a Receita Federal e ao Ministério da Agricultura e a cópia do “Bill of Landing” após o embarque.

Quando o navio chega no porto, a VALE executa a terceira etapa do trabalho que consiste em carregar/abastecer o navio com a soja e/ou milho vendidos pela Recorrente. Ao final, a Recorrente efetua o pagamento à VALE de acordo com as condições estabelecidas no contrato e seus anexos, considerando a quantidade de mercadoria exportada, entre outras variáveis.

Em relação ao contrato analisado acima, podemos sintetizar serviços prestados em: **ARMAZENAGEM E TRANSPORTE PARA O NAVIO.** Através da elucidação abaixo podemos compreender ainda melhor o que dizem os contratos:



Conforme se afere da ilustração acima, a mercadoria chega até o porto de destino, geralmente via malha ferroviária, e na sequência é feito o descarregamento da SOJA/MILHO no ARMAZÉM. A toneladas de commodities ficam semanas armazenadas em coisas de clima e temperaturas adequadas para não perderem sua qualidade e, quando o navio atraca no porto toda soja/milho é transferida do armazém para dentro do navio através de grandes estruturas de engenharia que fazem o serviço de elevação das mercadorias, ou seja, transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio. Uma vez abastecido e liberado pelas autoridades aduaneiras, o navio parte com destino ao destinatário das mercadorias.

Feitas tais considerações, entendo que no caso dos autos, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, a questão deve ser analisada sob a perspectiva do inciso II, daquele dispositivo.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição

do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Assim, entendo que o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

Nesse cenário, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, os gastos com (i) armazenagem das mercadorias e (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. A venda é o momento em que o sujeito passivo auferir a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

A **operação de venda, em sentido estrito**, é tratada em um inciso próprio, qual seja, o inciso IX. É que a partir daquele momento, findar-se-ia a atividade

produtiva elencada no inciso II, não podendo mais os serviços de fretes serem analisados sob aquela ótica.

Nessa linha, não haveria qualquer racionalidade em uma interpretação que negasse o direito ao creditamento em relação ao serviço de armazenagem das mercadorias e transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, apenas por não se enquadrar especificamente na hipótese prevista no inciso IX. Ou seja, como se o fato de se ter utilizado na legislação a expressão frete e armazenagem “na operação de venda”, excluísse a possibilidade do creditamento dos gastos com frete em qualquer outro momento anterior à venda.

No entanto, o fato de se aceitar o enquadramento de determinados tipos de fretes como insumos, não implica uma leitura do inciso II como uma “cláusula de fechamento”, capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Conforme demonstrado pela Recorrente na exposição do seu processo produtivo, entendo que os serviços de (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii) elevação das mercadorias que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio são essenciais para que se proceda com a venda das mercadorias para o exterior.

[...]

2.4. Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)

No que se refere aos gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte sustenta a DRJ que por serem serviços realizados após a finalização do processo produtivo dos sujeitos passivos, não poderiam ser considerados como insumos, e, portanto, não gerariam o respectivo crédito.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que seriam gastos com transporte para transferências de produtos dentro da mesma filial ou entre filiais, sendo tanto para transferência do material colhido na produção agrícola até o armazém quanto de insumos entre unidades filiais, representando, assim, etapa imprescindível para o seu processo produtivo.

Com razão a Recorrente.

Conforme consta do Laudo Técnico juntado, os produtos transportados nos fretes internos relacionado à colheita seriam principalmente grãos de soja e milho, enquanto aqueles relacionados à transferência de insumos entre filiais seriam os defensivos agrícolas, tais como inseticidas, herbicidas, fungicidas, além de grãos de milho e soja.

Destaco, ainda, os seguintes trechos do Laudo:

“Gastos com armazenagem são imprescindíveis ao processo que resulta na comercialização de bens e produtos. A empresa simplesmente não pode deixar de contratá-los. A armazenagem de bens destinados a revenda e de insumos importados é essencial, está estreitamente ligada à produção e acabarão por gerar receitas à entidade.” 10.04. Qual a importância do transporte adequado dos produtos entre o estabelecimento produtivo e o armazém/silo? Qual a perda potencial caso não ocorra o referido transporte, nos prazos e condições adequados, para fins das atividades da empresa?

O transporte adequado dos produtos entre o estabelecimento produtivo e o armazém é extremamente importante. Caso este não esteja dentro dos padrões necessários, pode ocorrer expressivas perdas resultantes da deterioração dos grãos e sementes.

(...)

Quando sob condições adversas, as sementes enfrentam uma sucessão de alterações que resultam na perda total de viabilidade, sendo estes: degradação das energias, danificação dos mecanismos de energia e síntese, redução da atividade respiratória e biossíntese, redução da velocidade de germinação, redução do potencial de armazenamento, redução de velocidade de crescimento e desenvolvimento das plantas, menor uniformidade no crescimento e desenvolvimento das plantas, menor resistência, redução no rendimento, redução da energia a campo, aumento das plântulas anormais e, por fim, a perda da capacidade de germinar.”

Destaco, ainda, algumas considerações trazidas pela própria Recorrente em seu Recurso:

Nessa senda, tais despesas são essenciais para a atividade da Recorrente, bem como são fretes na transferência de produtos “inacabados”, posto que grãos, os quais são limpos, analisados e apenas depois serão comercializados. Para escoar, vender ou revender estes grãos é preciso que estes sejam colhidos no momento correto e, na hipótese de não serem carregados do campo para envio direto aos clientes, é preciso que estes sejam armazenados corretamente, para que não se deteriore, como já narrado.

Notem que aqui não se trata de produtos manufaturados, industrializados, como vastíssimo prazo de durabilidade, tais como televisores, refrigeradores, celulares, entre outros, os quais podem ser manejados e armazenados ao livre arbítrio dos fabricantes, sendo produtos efetivamente acabados. Diferente é a situação da Recorrente, que produz grãos, seres vivos, são sementes, matéria orgânica, que se perde, deteriora e precisam ser transportados para que não se percam no campo.

O transporte correto, para estabelecimento adequado, no tempo e condições específicos são imprescindíveis para que se tenha um alimento de qualidade, para que as sementes mantenham sua qualidade, germinem e se desenvolvam da maneira adequada.

Quanto a este ponto, entendo que deve ser aplicada exatamente a mesma linha de raciocínio do item anterior, qual seja, de que, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, o frete para a transferência interna de um produto que acabou de ser produzido, enquanto em

etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A venda é o momento em que o sujeito passivo aufera a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

Conforme demonstrado pela Recorrente, o frete entre as unidades se faz necessário e imprescindível como gasto inserido na logística de movimentação e até mesmo na própria qualidade dos grãos destinados a venda, representando, portanto, etapa essencial à atividade produtiva. Daí, o seu enquadramento como insumo.

Nesse contexto, verifica-se que o serviço de transferência interna configura etapa indispensável para que a mercadoria chegue em condições adequadas aos seus principais locais de venda, representando gasto essencial para que se concretize o objetivo final da produção: a venda. Em outras palavras, o frete mesmo entre estabelecimentos, vincula-se diretamente à atividade produtiva, devendo ser considerado, portanto, como insumo.

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas às despesas, devidamente comprovadas, com frete na transferência de produtos entre estabelecimentos.

2.5. Despesas com frete de produtos alíquota zero

Como relatado, a r. decisão recorrida manteve as glosas relativas aos fretes de produtos adquiridos à alíquota zero, uma vez que não seria permitido o cálculo de créditos sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de contribuições, nos termos dos art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a essencialidade dos produtos transportados conferiria aos fretes essencialidade no processo produtivo da Recorrente.

Sobre o tema, destaco que o artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, vedando expressamente em seu §2º, inciso II, apenas o aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

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:

*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; e

*Como antecipado, do teor do referido dispositivo não há dúvida de que a limitação ao direito creditório **se refere tão somente aos bens/serviços** não tributados ou sujeitos à alíquota zero, inexistindo na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado.*

Assim, os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem análise autônoma e tratamento tributário independente da carga transportada (isto é, se sujeitam à incidência de tais contribuições), sendo, portanto, possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo.

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.

2.6. Despesas incorridas com a empresa Ferrolease;

Quanto às despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease, entendeu a DRJ que, como vagões não são considerados máquinas, mas veículos, tais gastos não estariam aptos a gerar créditos da não-cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que poderia tal despesa ser classificada como aluguel de máquinas e equipamentos, já que seria óbvio que não se estaria diante de veículo, pois não há no vagão autonomia para deslocar-se sozinho ou transportar algo por si só. Por fim, sustenta que o próprio capítulo 86 da TIPI faz referência de forma segregada a “veículos e material para vias férreas ou semelhantes, e suas partes”, diferenciando, portanto, vagão de locomotiva.

Com razão a Recorrente.

Conforme demonstrado no Recurso Voluntário, trata-se de vagões que não possuem nenhuma autonomia para se deslocar sozinhos. O vagão é um equipamento que será acoplado a um veículo (locomotiva ou trem) para transporte de produtos e/ou pessoas. O vagão não se move sozinho e, portanto, não pode ser tratado como se veículo fosse.

Vejamos algumas imagens:



Ademais, entendo que a Recorrente foi capaz de demonstrar a sua utilização no processo produtivo. Sustenta que o elevado volume de suas mercadorias destinadas à exportação é escoado por meio de portos, sendo que o transporte ocorre em grande parte exatamente por meio de ferrovias.

O laudo técnico apresentando bem destaca a questão:

Os principais serviços portuários e aduaneiros indispensáveis nas atividades de exportação dentro do contexto operacional da AGREX DO BRASIL são: i) locação de vagões de carga; e ii) a elevação portuária (Cesta de Serviços ou Box Rate). Tais serviços são indispensáveis nas atividades preponderantes da empresa, considerando o contexto de mercado externo. Para que os grãos e sementes produzidos e adquiridos pela empresa sejam exportados, estes devem percorrer as distâncias entre local de produção e local de exportação, ou seja, o porto. Considerando a AGREX DO BRASIL, são utilizados 5 portos, sendo eles São Luís, Aratu, Tubarão, Santos e Paranaguá e 3 Ferrovias, sendo elas Ferrovias Norte-Sul S.A., Ferrovias Centro-Atlântica, Estrada de Ferro Vitória a Minas e também é utilizado o transporte rodoviário. No Porto é realizado o recebimento da carga dos vagões de trem, que serão armazenados do momento que o grão chega no porto até a sua elevação aos navios

Verifica-se, portanto, que os gastos com a locação de vagões advêm da necessidade de se ter o transporte ferroviário à disposição, em especial pelo elevado custo do transporte em si.

Nesse contexto, sendo os vagões facilmente enquadráveis como equipamentos essenciais para o processo produtivo da Recorrente, entendo não haver dúvida a respeito da possibilidade dos gastos com aluguéis, com base no inciso V das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Pelo exposto, entendo que também quanto a este ponto, a glosa deve ser revertida.

[...]

Cumpram-se ressaltar que a edição das Súmulas CARF nº 217¹ e 232² não interferem na conclusão adotada nos tópicos 2.3 *Das despesas com serviços portuários/aduaneiros* e 2.4 *Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)*, vez que, no presente caso, em razão das particularidades da atividade econômica desenvolvida não se trata de produtos acabados, mas de grãos e sementes (matéria orgânica), que se perdem, deterioram e precisam ser transportados para que não se percam no campo, sendo essencial o transporte correto, para estabelecimento adequado, no tempo e condições específicos, para que as sementes mantenham sua qualidade, germinem e se desenvolvam da maneira adequada, até a efetiva exportação, de modo que se entendeu que tais fretes e serviços portuários se enquadram na condição de insumo do processo

¹ 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.

² As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

produtivo, sendo autorizado o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ainda, considerando que, no que se refere ao frete entre estabelecimentos de produtos em elaboração, o v. acórdão recorrido já havia reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade na condição de insumo, mas manteve a glosa no caso em concreto em razão da falta de segregação entre fretes de produtos acabados e fretes de produtos em elaboração, sendo reconhecida a condição de produtos em elaboração aos produtos transportados pela recorrente até a efetiva exportação, devem ser revertidas integralmente as glosas sobre fretes internos.

Por fim, no que se refere ao tópico *2.5 Despesas com frete de produtos alíquota zero*, merece referência que este e. CARF editou a Súmula CARF nº 188, estabelecendo que “[é] permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”, o que impõe o reconhecimento do direito creditório ora pleiteado.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com (i) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (ii) fretes, devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; e (iii) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias impertinentes à presente controvérsia (tópicos III. 3.1 Crédito sobre Despesas com Bens para Laboratório de Análises, Testes e Serviços de Análise de Solos e Qualidade, III. 3.2 Do Crédito sobre Combustíveis e Lubrificantes, III. 3.4 Do Crédito sobre Despesas com Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado, III. 3.7 Do Crédito sobre Despesas com Partes e Peças de Reposição Utilizadas em Máquinas e Equipamentos (Outras Operações com Direito ao Crédito) e III. 3.8 Dos Créditos Vinculados às Receitas Suspensas – Saídas no Mercado Interno) e que não foram objeto de manifestação de inconformidade (tópico III. 3.9 Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade), e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de: reverter as glosas relativas aos gastos com (i.) serviços de (i.1) descarregamento da soja/milho no armazém, (i.2) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (i.3) elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio, (ii) fretes devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (iii) fretes, devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; e (iii) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, redator designado

Na sessão de julgamento, o Colegiado divergiu do voto do ilustre Conselheiro Relator na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, por voto de qualidade, quanto a reversão da glosa de créditos calculados sobre as seguintes rubricas: despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém, elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio) e fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da

legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF³, com a aprovação da

³ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,⁴ c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

⁴ LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de uma decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

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.

No caso concreto, observa-se que o julgamento da DRJ se deu balizado no conceito de insumo atualmente adotado pela RFB para fins de creditamento de PIS e Cofins, que segue os parâmetros definidos pelo REsp 1.221.170/PR, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. De acordo com o referido Parecer Normativo, a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Dito isso, passa-se à análise das glosas.

Despesas aduaneiras com movimentação (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio)

Este tópico trata de despesas portuárias para a movimentação de produtos exportados.

Com relação às despesas portuárias, o CARF pacificou o entendimento por meio da súmula CARF nº232, *in verbis*:

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não configuram insumos para fins de crédito de PIS/COFINS.

Como se sabe, as súmulas CARF são de obediência obrigatória pelos julgadores do CARF.

Deve ser mantida, portanto, a glosa.

Fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos

A glosa desse tópico refere-se a créditos calculados pelo contribuinte sobre despesas com fretes em transferências de bens acabados entre seus estabelecimentos. Segundo a descrição dos fatos do auto de infração, a glosa alcança as transferências de produtos acabados e para esse tipo de despesa não há previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte.

A recorrente se insurge contra a conclusão do auto de infração afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado faz parte do processo de venda. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a vencia direta. Assim, com base no inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, entende que a glosa deve ser revertida.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e

iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam em parte do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pelas razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

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.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Nesse sentido, a recentíssima súmula CARF nº 217 também veda o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, com base nessa motivação, deve ser mantida a glosa.

Dispositivo

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas sobre as seguintes rubricas: despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio) e fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo