



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10120.915387/2018-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.293 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** CJ SELECTA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CORRETAGEM

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. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º LEI 10.925/2004. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos presumidos da agroindústria, previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, salvo as exceções legais, somente podem ser utilizados para dedução.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo a glosa referente ao frete na aquisição de insumo sem incidência de contribuição. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.290, de 27 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10120.915383/2018-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, referente a: (i) aquisições da empresa CMU Energia Ltda; (ii) reclassificação para a CST 50; (iii) bens como insumos - ferramentas; (iv) frete relativo à aquisição de produtos isentos/não tributados/suspensos; e (v) glosa/estorno do crédito presumido em decorrência da venda de melaço de soja NCM 2106.10.00, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Conferem direito a crédito na apuração não cumulativa do PIS/COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP n.º 1.221.170/PR.

ILEGALIDADE DE NORMA EDITADA PELA RFB - DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA PELO STJ - RECURSO REPETITIVO

Após decisão em recurso repetitivo proferida pelo STJ nos autos do RESP n.º 1.221.170/PR, a RFB editou a IN/RFB n.º 1.911/2019 para uniformização da aplicação do conceito de insumo no âmbito do órgão.

CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º LEI 10.925/2004. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos presumidos da agroindústria, previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, salvo as exceções legais, somente podem ser utilizados para dedução.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Em sede recursal, a Recorrente, em síntese, reproduz suas razões de defesa, alegando: (i) quanto à aquisição da empresa CMU Energia, deve ser concedido o direito ao crédito, pois o serviço de assessoria na comercialização de energia é essencial para a atividade da Recorrente; (ii) quanto à reclassificação para a CST 50, a glosa carece de amparo legal, pois um contribuinte está impedido de utilizar rateio e custo integrado no mesmo ano calendário; (iii) quanto aos bens como insumos - ferramentas, alega que as ferramentas são utilizadas no processo produtivo, portanto, essenciais e relevantes; (iv) quanto ao frete na aquisição de

produtos não tributados, entende que o frete é um serviço dissociado do insumo, portanto, gera crédito; (v) quanto ao estorno do crédito presumido, entende que a Lei n.º 10.925/2004 garante seu direito.

Este é o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, uma vez que foi apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto n.º 70.235/72.

O cerne do litígio envolve, além de outras questões, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03. Esse conceito já está sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva. Além disso, deve ser observada a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, que deve ser seguida pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002.

Conforme exposto anteriormente, a decisão recorrida manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, relacionados a: (i) aquisições da empresa CMU Energia Ltda; (ii) reclassificação para a CST 50; (iii) bens como insumos – Ferramentas; (iv) frete relativo à aquisição de produtos isentos/não tributados/suspensos; e (v) glosa/estorno do crédito presumido em decorrência da venda de melaço de soja NCM 2106.10.00.

Em sede recursal, a Recorrente, em síntese, reproduz suas razões de defesa, alegando: (i) quanto à aquisição da empresa CMU Energia, deve ser concedido o direito ao crédito, uma vez que o serviço de assessoria na comercialização de energia é essencial para a atividade da Recorrente; (ii) quanto à reclassificação para a CST 50, a glosa carece de amparo legal, pois um contribuinte está impedido de utilizar rateio e custo integrado no mesmo ano calendário; (iii) quanto aos bens como insumos – ferramentas, alega que as ferramentas são utilizadas no processo produtivo, portanto, essenciais e relevantes; (iv) quanto ao frete na aquisição de produtos não tributados, entende que o frete é um serviço dissociado do insumo, portanto, gera crédito; (v) quanto ao estorno do crédito presumido, entende que a Lei n.º 10.925/2004 garante seu direito, os quais serão devidamente analisados, levando-se em conta a atividade desenvolvida, que é:

- (a) a industrialização de produtos vegetais para a produção de ingredientes para alimentação humana e animal (farelo de soja, óleo de soja, concentrado proteico de soja etc);
- (b) a fabricação de intermediários para fertilizantes;

- (c) a fabricação de adubos e fertilizantes organominerais; (d) a fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organominerais;
- (e) o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo;
- (f) a comercialização no atacado, no varejo e a exportação de ingredientes para alimentação humana e animal (farelo de soja, óleo de soja, concentrado proteico de soja etc);
- (g) a produção, o beneficiamento e o comércio de sementes em geral e de cereais (atividade cerealista), incluindo a padronização e comercialização de grãos e cereais;
- (h) a certificação e a reembalagem de sementes;
- (i) a análise laboratorial de sementes;
- (j) o comércio, a exportação e a importação de cereais;
- (k) a prestação de serviços em geral;
- (l) o transporte rodoviário de carga;
- (m) a locação de bens móveis e imóveis;
- (n) a compra, a venda, a importação e a exportação de insumos agrícolas;
- (o) a operação de posto de abastecimento de frota própria e revenda de combustível;
- (p) a comercialização de energia elétrica;
- (q) a prestação de serviços administrativos e de assessoria em gestão empresarial; e
- (r) a participação, como acionista ou quotista, em outras sociedades.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise dos itens cuja glosa foi suscitada pela Recorrente.

(i) Aquisições da empresa CMU Energia Ltda.

Nos termos da decisão recorrida, a DRJ, corroborando a motivação da fiscalização, manteve a glosa sob análise, por entender que o serviço de assessoria na área de comercialização de energia não se trata de bens para revenda nem de serviços utilizados como insumos, uma vez que não se enquadra nos critérios de essencialidade ou relevância. Destaca-se o trecho da decisão recorrida:

A fiscalização glosou despesas com a empresa CMU Energia Ltda por se relacionarem a serviço de assessoria na área de comercialização de energia. Cabe aqui lembrar que a empresa também se dedica à comercialização de energia elétrica:

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

As notas fiscais às fls. 855, 857 e s. descrevem o serviço como “assessoria na área de comercialização de energia”. Embora confirme se tratar de despesa com assessoria de venda o contribuinte considera ser uma atividade essencial para a atividade-fim de comercialização de energia elétrica.

O entendimento da PGFN por meio da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF é que as despesas comerciais, quando não sejam atividades-fim, não geram direito a crédito:

*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 nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.*

*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.*

Nesse sentido, o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018 esclarece que as atividades-meio (“demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.”) e os itens relacionados à comercialização dos bens produzidos não devem gerar direito de creditamento:

*18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).*

...

*168. (a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;*

Assim, trata-se aqui de assessoria na venda, o que não gera direito a crédito.

De forma singela, a Recorrente se defende, alegando que "A relevância deve levar em conta a particularidade do contribuinte ou de um determinado mercado. No mercado livre de energia, é impossível atuar sem a intervenção de corretores (assessores de comercialização), pois estes realizam a interface com os consumidores finais e produtores de energia".

Não obstante, a Recorrente também se dedica à comercialização de energia elétrica. Suas alegações para demonstrar a essencialidade e relevância do serviço são totalmente genéricas e simplistas, uma vez que não demonstram qual é a devida utilidade do serviço para a realização de sua atividade atual e, principalmente, não demonstram que a ausência desse serviço impossibilita, dessa forma, a continuidade da atividade de comercialização.

Por estas razões, mantém-se a glosa.

(i) Reclassificação para a CST 50.

Neste item, peço vênia para colacionar as razões de decidir da DRJ:

A autoridade fiscal observa que:

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

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

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

...

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

...

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

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

Nessa parte, a discussão envolve apuração dos créditos de acordo com os métodos de apropriação direta ou por rateio, conforme artigo 3º das leis n.º 10.637/2002 - PIS e 10.833/2003 - COFINS:

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

...

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de: I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o*

*PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*

Como se vê, a fiscalização entende que as aquisições vinculadas exclusivamente aos custos de produtos destinados ao mercado interno tributado (bens para revenda) não podem integrar o cálculo de rateio proporcional, porque não contribuem para a composição das receitas auferidas no mercado interno não tributado e vice-versa. Apenas o saldo de créditos referente a receitas do mercado interno não tributado (vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, alíquota zero, isenção e não incidência) podem ser utilizados para compensação ou ressarcimento.

O método do rateio proporcional, adotado pelo contribuinte para apuração dos créditos da não cumulatividade somente pode ser utilizado se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas, não sendo possível identificar para qual receita concorrem especificamente. O que não ficou comprovado pelo contribuinte para os bens para revenda. A entrada da mercadoria com tributação corresponderá também à saída tributada.

Corretamente procedeu a fiscalização ao reclassificar para saída tributada no mercado interno os créditos relativos às aquisições de mercadorias para revenda.

Não vejo reparos a fazer na decisão recorrida, uma vez que foi demonstrado pela fiscalização que o procedimento de rateio adotado pela Recorrente é contrário aos preceitos legais que tratam do assunto, e o contribuinte não trouxe alegações e provas capazes de refutar a motivação contida na decisão recorrida.

Nesses termos, adoto as razões de decidir da DRJ para manter a glosa em relação ao item sob análise.

(i) Bens como insumos - Ferramentas.

O Voto Vencedor da decisão recorrida manteve a glosa dos bens como insumo, por entender que a Recorrente não demonstrou ou comprovou a utilidade dos mesmos no processo produtivo, bem como por entender que parte dos bens, não apenas as ferramentas, foi indevidamente utilizada para o cálculo do crédito apurado, a saber:

Dessa maneira, tendo em vista que o novo entendimento manifestado por meio da edição do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018 representa uma ampliação e não uma constrição do conceito de insumos, nos termos do que restou decidido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, é razoável admitir que tais hipóteses de apuração de créditos ainda sejam admitidas, em que pese o aludido parecer não as mencione expressamente ou faça qualquer tipo de ressalva à vedação.

De qualquer maneira, analisando-se a relação de operações glosadas, nota-se a presença não só de ferramentas - que devem obedecer ao disposto neste voto - mas também de bens de outras naturezas, tais como escadas, eletrodos, eletrodutos, garrafas térmicas, cadeados, gazes, lanternas, mochilas etc, os quais certamente não dão direito a crédito na condição de insumos no caso do processo produtivo da Recorrente, mesmo sob o amparo do novo entendimento manifestado pelo STJ.

Já no que se refere às ferramentas ali relacionadas, a Recorrente não trouxe aos autos quaisquer elementos que comprovem o desgaste em função da ação

exercida sobre o produto em fabricação ou, ainda, a sua aplicação ou o seu consumo diretamente no processo de industrialização, limitando-se a alegar em abstrato a sua essencialidade, em razão de serem utilizadas para manutenção da planta fabril.

Por essa razão, entendo pela manutenção da glosa, nos termos da decisão recorrida.

A Recorrente se insurge quanto a manutenção da glosa nos seguintes termos:

Assim fundamentos a glosa no tópico o AFRFB:

32. Em consulta aos itens extraídos das EFD-Contribuições (Aquisição de bens utilizados com insumo.xlsx), verifica-se que a contribuinte toma créditos sobre aquisições de ferramentas e de itens que são consumidos no funcionamento destas. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 deixa claro que tais itens não são geradores de créditos:

33. Assim, ferramentas e os itens consumidos no funcionamento delas serão glosados. Os itens glosados estão disponíveis para consulta em arquivo não-paginável na pasta "Glosas" (fl. 439).

A glosa deve ser afastada no tópico pois, as ferramentas e itens nela consumidos, no caso particular da indústria de esmagamento da soja, são itens imprescindíveis eis que neste tipo de indústria são feitas manutenções necessárias em toda a planta a cada 11 meses, logo no caso específico deste setor as ferramentas são itens essenciais sem as quais a atividade da empresa fica inviabilizada. É impossível fazer manutenção sem ferramentas.

O REsp 1.221.170/PR, determinou que os critérios de relevância e essencialidade devem ser observados particularmente para cada contribuinte, então temos que no caso da recorrente estas ferramentas se enquadram no conceito de essencialidade e relevância.

Note que o plano de manutenção consta do processo produtivo da empresa como se vê do documento não paginável juntado a fls.192.

Não existe mais solução padrão para o conceito de insumo ele muda de acordo com cada atividade e setor de produção.

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

Mais uma vez, as alegações da Recorrente são de ordem genérica, uma vez que não demonstra e comprova a utilidade de cada bem em seu processo produtivo. Portanto, a decisão recorrida que manteve a glosa está correta.

(i) Frete relativo à aquisição de insumos sem incidência das contribuições.

Conforme relatado, a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente referentes às despesas de frete na aquisição de mercadorias sem incidência das contribuições.

Resumidamente, o entendimento da fiscalização, corroborado pela DRJ, é de que as despesas com frete são parte integrante do custo da mercadoria, fazendo parte do custo de aquisição e, portanto, devem seguir o mesmo regime de tributação da mercadoria transportada.

No entanto, ao contrário do decidido, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não está condicionado à tributação da mercadoria transportada, não havendo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere apenas aos bens/serviços não tributados ou sujeitos à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam estar relacionados a eles, como é o caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito, mas sim a alegada impossibilidade de aproveitamento do crédito devido ao fato de o bem transportado estar sujeito à alíquota zero ou não sofrer tributação por ter sido adquirido de pessoa física e/ou com suspensão das contribuições ao PIS/COFINS. No entanto, essa restrição não está prevista na Lei.

Nesse sentido, é válido mencionar outros acórdãos deste Egrégio Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/200994 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria grifei)

\*\*\*

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

"(...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/200656. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403001.938. Maioria grifei)

O Ilustre Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, em seu voto proferido no julgamento do último acórdão mencionado, apresentou argumentos sólidos que respaldam a possibilidade de aproveitamento do crédito em questão. Suas razões fundamentadas demonstraram claramente a legalidade e a viabilidade da tomada de crédito objeto de análise:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º

da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Nesses termos, revogo a glosa referente aos fretes na aquisição de insumo sem incidência.

(i) glosa/estorno do crédito presumido decorrente da venda de melaço de soja NCM 2106.10.00

No que diz respeito à solução abordada neste item, a Recorrente apresentou as mesmas razões expostas na defesa. Por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o caminho correto, utilizo sua fundamentação como se fosse minha para embasar a decisão, conforme estabelecido pelo § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pelo art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, e pelo § 3º do art. 57 do RICARF, conforme abaixo:

Crédito Presumido da Agroindústria (106/206/306) – Artigo 8º da Lei 10.925/04

A fiscalização assim fundamentou a glosa:

86. Por força do artigo 30 da lei 12.865/13, até 09/10/2013, as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzissem mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

...

90. Os produtos classificados no NCM 2106.10.00 têm como matéria-prima a soja em grãos. O artigo 8º da Lei 10.925/04 não tem previsão para apuração de crédito presumido sobre a produção dos produtos de NCM 2106.10.00.

91. Assim, para apuração do crédito presumido, além dos ajustes já realizados pela própria contribuinte, deverá ser realizado o estorno do crédito presumido vinculado à produção de produtos classificados no NCM 2106.10.00.

92. Tendo em vista que há divergências entre Dacons e nas EFD-Contribuições (apuração dos créditos e dedução das contribuições), apuração dos créditos será feita assim:

- Serão consideradas as aquisições de matérias-primas informadas na EFDContribuições (base de cálculo);

- Serão considerados os ajustes negativos informados em resposta a intimação (percentuais de estorno e devolução de matéria-prima);
- A parcela do crédito utilizada para deduzir da contribuição, será aquela informada nas EFD-Contribuições. As informações retiradas das EFD-Contribuições estão na pasta “Ajustes Negativos” nos arquivos: “M100 M500 Desconto no próprio mês.xlsx” e “Crédito Descontado em periodos posteriores.xlsx” (fl. 439).

93. Os ajustes realizados pela fiscalização serão os seguintes:

- Serão estornados os valores proporcionais às saídas dos produtos de NCM 2106.10.00. Para o cálculo da proporção, não foram computadas as saídas já estornadas pela contribuinte (Estorno dos créditos presumidos vinculados às saídas não tributadas no mercado interno); As informações das saídas estão na pasta “Ajustes Negativos” no arquivo “Saídas NCM 21 MI Trib e Exp.xlsx” (fl. 439). O percentual de glosa apurado está disponível na pasta “Ajustes Negativos” no arquivo “Item XIII Ajustes Negativos.xlsx” na aba “Glosa NCM 21” (fl. 439);
- Os pedidos de ressarcimento tem como fundamento o artigo 19 da IN RFB 1.157/11, ou seja, créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM. Assim, para verificar a parcela de crédito vinculado ao NCM 23.04, foi realizada a proporção dos produtos saídos em que a soja em grãos é insumo comum, não foram computadas as saídas já estornadas pela contribuinte (Estorno dos créditos presumidos vinculados às saídas não tributadas no mercado interno). O cálculo da proporção das receitas está disponível na pasta “Ajustes Negativos” no arquivo “Item XIII Ajustes Negativos.xlsx” na aba “Proporção 23.04” (fl. 439). A proporção aqui relatada limitou apenas o crédito ressarcível de fevereiro de 2013.

94. A apuração dos créditos está consolidada na pasta “Planilhas Fiscalização” na planilha “3 - Base de Cálculo dos Créditos Básicos e Presumidos por Natureza e CST com Glosas.xlsx” nas abas “Presumido - Ajuste Negativo e Glosas)” e “Presumido - Rateio e Utilizações” (fl. 439).

...

Vê-se que os fundamentos empregados pela fiscalização se aplicam tão somente ao farelo de soja, que é o produto de que trata o dispositivo indicado, artigo 19 da IN RFB 1.157/11:

Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 2011, a pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observando-se:

- a) a vedação constante no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007; e
- b) a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se tanto à venda no mercado interno quanto à exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM,

observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por essa razão é que a fiscalização acolheu a possibilidade de ressarcimento e compensação e, então, impôs ao contribuinte um método de rateio proporcional para que mantivesse a parte do crédito presumido vinculada à receita com farelo de soja.

De fato, para os produtos elencados no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004 somente é permitida a dedução no mesmo período de apuração das contribuições devidas:

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

Ao farelo de soja foi concedido o direito ao ressarcimento ou compensação, mas é uma exceção. Outras exceções vêm sendo conferidas. Como exemplo, o art. 9º-A da Lei nº 10.925, de 2004, incluído pela Lei nº 13.137, de 2015 e disciplinado pela IN RFB nº 1.911, de 11/10/2019, também permitiu o ressarcimento ou compensação para as vendas de leite e de seus derivados:

Art. 656. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos apurados na forma prevista no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de classificados nos códigos da NCM mencionados naquele artigo acumulado até 30 de setembro de 2015 para (Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º-A, caput, incluído pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º; e Decreto nº 8.533, de 2015, art. 33):

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, observada a IN RFB nº 1.717, de 2017; ou II - ressarcimento em dinheiro, observada a IN RFB nº 1.717, de 2017.

§ 1º A declaração de compensação ou o pedido de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput somente poderá ser efetuado relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia 30 de setembro de 2015, a partir de 1º de janeiro de 2019. (Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º-A, § 1º, incluído pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º; e Decreto nº 8.533, de 2015, art. 33, § 1º).

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo independe de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável (Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º-A, § 1º e 8º, incluídos pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º; e Decreto nº 8.533, de 2015, art. 33, § 2º).

Mas não foi conferido, até o presente momento, o mesmo direito para a comercialização do melaço de soja. Portanto, não é possível acolher a pretensão do contribuinte, que defende:

Incorretas as conclusões o melaço de soja é subproduto do esmagamento da soja, e a lei 10.925/2004 em seu artigo 8 garantiu o direito ao crédito presumido a quem produzisse as mercadorias constantes das NCM 15 e 23 destinadas a alimentação humana ou animal, não exigiu qualquer outra condição, muito menos que rateasse e estornasse o crédito proporcional ao faturamento obtido com subprodutos da industrialização.

Também não o exigiu a regulamentação da RFB que se deu através da Instrução Normativa SRF 660/2006.

Logo o rateio e estorno efetuados violam a literalidade do artigo 8º da lei 10.925/2004, devem, portanto, ser afastado estorno levado a efeito pelo AFRFB e recomposto o crédito originalmente pedido.

Constata-se no PER que o contribuinte classificou todas as mercadorias (subprodutos da soja) geradoras do crédito presumido no grupo NCM 23.04, fls. 4: casca, óleo, melc, melaço, goma, farelo e outros. O que é um equívoco. Na própria EFD Contribuições, o contribuinte escriturou o melaço de soja com o NCM 2106.10.00, fazendo com que a parcela da soja adquirida sequer confira direito a dedução.

Portanto, a questão trazida quanto a inapropriedade do rateio se mostra inoportuna. Somente caberia discutir o emprego do método, caso se compreendesse a possibilidade de ressarcimento sobre os produtos listados no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, mas não é o caso. O direito ao ressarcimento para o farelo de soja tem fundamento em outro dispositivo, artigo 56-B da Lei nº 12.350/2010, disciplinado pelo artigo 19 da IN RFB 1.157/11:

Lei nº 12.350/2010:

Art. 56-B. A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011). (grifou-se).

E, justamente, para que o benefício fosse aplicado ao contribuinte é que a fiscalização precisou quantificar por rateio os insumos proporcionais à comercialização do único produto suscetível ao ressarcimento ou compensação, o farelo de soja.

Assim, voto pela manutenção do estorno de crédito presumido.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, revertendo a glosa referente ao frete na aquisição de insumo sem incidência de contribuição.

## **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo a glosa referente ao frete na aquisição de insumo sem incidência de contribuição.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente Redator