



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.953340/2018-68
RESOLUÇÃO	3101-000.494 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Elencados os principais pontos do despacho decisório que apreciou o pedido de ressarcimento da empresa, ora recorrente, bem como da manifestação de inconformidade ofertada, peço vênia para adotar o relatório do Acórdão Recorrido, infra reproduzido:

Relatório

Trata-se o presente processo de PER/DCOMP nº 36710.15999.131117.1.1.19-9576 apresentada pelo Contribuinte. Consta no Sistema de Controle de Crédito - SCC:

Dados Básicos	Crédito	Débito	RDC	Utilização	PER/DCOMP Relacionados	Controle Crédito	C										
^ Dados Básicos de Crédito Documento com Demonstrativo de Crédito <table> <tr> <td>Tipo Crédito</td> <td>COFINS RESSAR/COMP</td> </tr> <tr> <td>Período Apuração Crédito</td> <td>3º TRIMESTRE/2017</td> </tr> <tr> <td>Detentor Crédito</td> <td>47.067.525/0001-08</td> </tr> <tr> <td>Valor Original Crédito</td> <td>55.436.655,49</td> </tr> <tr> <td>Valor Crédito Data Transmissão</td> <td>55.436.655,49</td> </tr> </table>								Tipo Crédito	COFINS RESSAR/COMP	Período Apuração Crédito	3º TRIMESTRE/2017	Detentor Crédito	47.067.525/0001-08	Valor Original Crédito	55.436.655,49	Valor Crédito Data Transmissão	55.436.655,49
Tipo Crédito	COFINS RESSAR/COMP																
Período Apuração Crédito	3º TRIMESTRE/2017																
Detentor Crédito	47.067.525/0001-08																
Valor Original Crédito	55.436.655,49																
Valor Crédito Data Transmissão	55.436.655,49																

Apreciando o pedido formulado a Delegacia da Receita Federal do Brasil circunscriçionante quanto à arrecadação/cobrança emitiu o Despacho Decisório - DD de fls. 554 e seguintes. Transcreve-se, sem prejuízo de sua leitura integral, o que se segue:

1. O presente Despacho Decisório tem por objeto a análise do pedido eletrônico de ressarcimento (PER) N° 36710.15999.131117.1.1.19-9576 no valor de R\$ 55.436.655,49 (cinquenta e cinco milhões, quatrocentos e trinta e seis mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e nove centavos), referente a COFINS não cumulativa do 3º trimestre do ano-calendário de 2017. Cabe informar que a análise ocorreu em caráter de urgência, devido ao Mandado de Segurança nº 5036220-85.2021.4.03.6100 em que o contribuinte alega descumprimento de liminar anterior que determinou a análise dos pedidos de ressarcimento do 3º e 4º trimestres de 2017. Deste modo, foi solicitado ao juízo um prazo de 15 (quinze) dias úteis para o término das análises e emissão dos Despachos Decisórios.

3. Anteriormente à decisão judicial acima citada, o contribuinte já havia sido intimado e apresentando a documentação solicitada, conforme é possível verificar no processo. Além da documentação apresentada, foram também baixados os arquivos do SPED de Notas Fiscais eletrônicas (NF-e), tendo o contribuinte como destinatário e emitente e os arquivos da Escrituração Fiscal Digital- Contribuições (EFD C), os quais foram utilizados para batimento com os memoriais apresentados pelo contribuinte.

4. Em virtude do prazo exíguo, as análises se basearam na documentação já apresentada e nos arquivos do SPED obtidos.

FUNDAMENTAÇÃO

6. O crédito do PIS/PASEP e COFINS se encontra disciplinado legalmente pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade.

(...)

11. Importante consignar que as regras que versam sobre os créditos do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176.

Descrição do Processo Produtivo da Empresa

13. O processo produtivo consiste na industrialização e comercialização feitas principalmente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos, caroços de algodão e pluma de algodão, além grãos de café. Não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, como diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo.

15. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas cada mês, nos termos dos §§7º e 8º, II, do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

16. No presente caso, o interessado apura receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas (NT) no mercado interno, além da receita de exportação. Com base nos batimentos entre os arquivos SPED NF-e e SPED EFD-C do ano de 2017 foram glosadas as exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), as quais foram consideradas pelo contribuinte quando do cálculo do rateio proporcional das receitas. As exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, conforme §4º do art. 6º da lei nº 10.833/2003:

17. Portanto, se sobre as operações realizadas com CFOP 7501 não se pode apurar crédito, por conseguinte, elas também não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Assim, quando adquire mercadorias com fim específico de exportação, estaria atuando como empresa comercial exportadora, para qual a apuração de créditos é vedada.

22. Com base na fundamentação acima, foram juntadas ao processo as planilhas “RATEIO DAS RECEITAS E GLOSAS Receitas Exportação – fls. 535 e 536. A seguir tabela com os percentuais apurados no rateio das receitas:

2017	MERCADO INTERNO	MERCADO INTERNO - NT	EXPORTAÇÃO
JULHO	7,53%	11,72%	80,75%
AGOSTO	8,86%	16,13%	75,01%
SETEMBRO	11,41%	22,80%	65,79%

24. A maior parte das aquisições corresponde a compras de pluma de algodão e milho. O inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, veda o direito a crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, salvo no caso de isenção e, neste caso, desde que o produto revendido ou o produto ou serviço que utilize tais insumos sejam tributados pelo PIS:

25. Assim, foram efetuadas consultas aos arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas e foram glosadas as aquisições onde não houve incidência das contribuições.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

33. As análises foram efetuadas atendendo os critérios de essencialidade e relevância na interpretação do conceito de insumo. No entanto, tais análises ficaram limitadas às informações já disponíveis, uma vez que, em função do prazo exíguo para atendimento da demanda judicial, não foi possível efetuar novas intimações. Tendo por base essas informações disponíveis, foram efetuadas as glosas a seguir descritas.

34. **MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.** Foram glosados valores referentes a materiais de embalagem de transporte, conforme detalhamento fornecido pelo interessado após intimação. Os materiais de embalagem que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram crédito.

35. É nesse contexto, que os denominados “big bags”, comumente utilizados pelos segmentos alimentício, agrícola, de fertilizantes etc., se caracterizam como embalagem específica para movimentação, armazenagem e transporte de produtos. Também foram glosados valores referentes a “pallets”, “bulk line” e outros que o interessado informou utilizar apenas para transporte.

36. **GRAXAS.** Trata-se de insumo indireto de produção. Embora seja mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos óleos lubrificantes. As graxas são uma combinação de um fluido com um espessante, com consistência semissólida, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes, porém diferentes do óleo lubrificante. Desse modo, no caso das graxas, por ausência de previsão legal, não há direito ao crédito, a não ser que restasse comprovada a sua utilização em máquina ou equipamento utilizado no setor produtivo.

37. **PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.** Caso as peças estejam incluídas no ativo imobilizado, não poderão gerar crédito como insumos. Contrariamente, não estando incluídas no ativo imobilizado, podem gerar crédito desde que comprovada sua utilização em máquinas do processo produtivo. Com base nos memoriais de cálculo apresentados e descrição do processo produtivo não restou claro a caracterização dessas condições. Assim, não havendo certeza e liquidez do direito ao crédito foram glosados os créditos. Insumos glosados: correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.

40. Foram remanejadas para o crédito presumido aquisições de lenha (NCM 4401) efetuadas de pessoas jurídicas com atividade agropecuária, uma vez que não sofreram incidência da contribuição, não gerando crédito à alíquota básica.

INSUMOS AGROINDUSTRIAIS – CRÉDITO PRESUMIDO

42. Para dar efetiva aplicação ao regime da não-cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis nº10.637/02 e nº10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas junto a pessoas jurídicas, asseguraram, em seu artigo 3º, parágrafos 10º e 5º, respectivamente, às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, crédito presumido calculado sobre as aquisições de matérias primas ou serviços adquiridos de pessoas físicas e cooperativas.

47. Primeiramente devemos salientar que em consonância com a legislação acima citada, o contribuinte possui direito de apurar crédito presumido referente às aquisições de milho, caroço de algodão, amendoim e quirera de arroz. Para que haja o direito à apuração do crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, as aquisições devem se enquadrar como insumos pelo adquirente, desse modo, as compras com o objetivo de comercialização não geram direito ao crédito presumido.

48. **CAROÇO DE ALGODÃO, MILHO, QUIRERA DE ARROZ.** A empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições vinculadas ao crédito presumido da agroindústria. No entanto, como já citado anteriormente, a Lei nº 10.925/2004 permite que apenas as compras de insumos possam gerar crédito presumido, sendo vedada a sua apuração no caso de aquisições para simples comercialização. O contribuinte declarou na EFD C aquisições para comercialização com alíquota de crédito presumido. Assim, por se tratar de compras para comercialização, foram efetuadas glosas referentes a valores de aquisições efetuadas nos CFOP 1102 e 2102, consoante fls. 541.

49. **SOJA.** A partir de 10/10/2013, a metodologia de apuração do crédito presumido vinculado a soja sofreu alteração, conforme art. 31 da lei nº 12.865/2013

56. Foram feitos batimentos entre os arquivos do SPED NF-e e da EFD-C e os valores constantes dos memoriais de cálculos apresentados, sendo constatado que os valores apropriados pela empresa estão compatíveis com os constantes nos arquivos SPED. Assim, foram mantidos os valores apurados para o crédito presumido de soja

57. **CAFÉ.** No caso em concreto do café, a metodologia de apuração sofreu modificações a partir de 1º de janeiro de 2012, com base no Art. 5º da Lei nº 12.599 de 2012 e arts. 5º, 7º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.223/2011.

64. Os valores declarados estão compatíveis com os valores obtidos na EFD C e no SPED NF-e.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

66. Neste tópico, no entanto, vamos nos ater aos demais serviços apropriados.

68. Para que uma prestação de serviço possa ser considerada insumo precisa ser considerado essencial ou relevante na fabricação do produto. Como exemplo temos as despesas com serviços de manutenção que podem gerar créditos desde que aplicados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção do produto destinado à venda.

69. Assim é, que se faz necessário demonstrar a essencialidade do serviço ou sua relevância.

70. Consoante os memoriais de cálculo apresentados foram glosados diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, os quais não guardam relação com o processo produtivo da empresa ou para os quais não foi possível inferir sua relação com este, tendo por base nas descrições dos memoriais apresentados e as informações das notas fiscais, ou ainda aqueles descritos de forma generalista. Ex: serviços diversos.

71. Foram também glosados serviços efetuados na fase pós-produção tais como supervisão de embarque e fumigação de navio.

FRETES

77. No intuito de esclarecer quais os tipos de fretes informados nos memoriais de cálculo, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha segregando os tipos de frete alocados em “Serviços Utilizados

Como Insumos”, tais como: formação de lote, compras, transferências, remessas com diversas finalidades, vendas entre outros.

FRETE SOBRE COMPRAS DE INSUMOS

79. Observe-se que há a hipótese de creditamento de custos com serviços de frete, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo deste serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem.

80. Embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete nas operações de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”). Assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos.

81. Integrando os fretes sobre compras o custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral, com direito a crédito presumido e sem direito a crédito (alíquota zero).

83. Inicialmente, pelas planilhas apresentadas, não é possível inferir se o crédito é oriundo de aquisição de pessoa física ou pessoa jurídica, e para qual finalidade foi feita a aquisição do insumo, comercialização ou industrialização. O crédito presumido sobre a aquisição só é permitido quando da sua utilização como insumo, e não para simples comercialização. Do mesmo modo, a simples informação na planilha da NCM, não possibilita a determinação da alíquota a ser aplicada e/ou se permite o creditamento. Por exemplo, uma determinada mercadoria, adquirida de pessoa física para revenda, por exemplo, não é passível de gerar crédito. A mesma mercadoria, adquirida de pessoa física como insumo para industrialização poderia gerar crédito à alíquota do presumido. Já em algumas situações haveria possibilidade de se apurar o crédito à alíquota cheia, como por exemplo em uma aquisição de pessoa jurídica para revenda.

84. Assim, essencial no caso dos fretes de compras em questão, a informação do CNPJ ou CPF do fornecedor, acompanhado do CFOP da operação e do nº da nota fiscal de compra, além da NCM da mercadoria, para que se possa confirmar ou não o direito ao crédito.

85. Outro ponto, é que grande parte desses fretes está vinculada a mercadorias que também são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento, por vedação legal, conforme já tratado anteriormente no tópico “Método de Apuração dos Créditos”. O contribuinte não efetua a segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes, e estas últimas compõem um percentual significativo das aquisições. Exemplos: soja em grãos, algodão pluma PF, milho em grãos etc.

86. Não obstante, em relação a compra de soja em grãos, a partir de 10 outubro de 2013, o crédito presumido da soja passou a ser calculado sobre as vendas de determinados produtos resultantes da industrialização da soja e não mais sobre as compras de soja em grãos, como já tratado anteriormente no

presente despacho. Assim, passou a inexistir também a possibilidade do creditamento do frete vinculado às aquisições de soja em grãos a partir dessa data.

87. O mesmo ocorreu com o café, os créditos passaram a ser apurados apenas sobre a receita de exportação, não havendo creditamento na entrada e, por conseguinte, não gerando mais a possibilidade de creditamento dos fretes sobre compras.

88. Assim sendo, o interessado deveria efetuar a segregação dos fretes por tipo de insumos e a finalidade da aquisição para assim permitir a apuração correta dos créditos. O procedimento correto seria a apuração dos créditos de fretes de compras junto dos insumos ou bens adquiridos, para que possam ser aferidas as condições do creditamento.

89. Portanto, com base na argumentação acima, diante da ausência de certeza e liquidez do crédito, foram glosados parcialmente os valores relativos aos fretes de compras.

FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIAS.

90. **FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIAS.** Os fretes sobre transferências de produto acabado foram glosados integralmente, uma vez que inexistiu permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a partir de dispêndios com serviços de fretes de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

93. Foram glosados os fretes de transferências de produtos para comercialização, em que não está caracterizada a transferência para industrialização.

FRETE SOBRE VENDAS

94. **FRETES SOBRE VENDAS.** As despesas com frete nas operações de vendas encontram amparo na legislação, como já citado anteriormente, desde que não sejam vendas de mercadoria adquirida com fim específico de exportação, para os quais é vedado o creditamento.

95. Além das glosas mencionadas, foram glosados também fretes relativos a mudanças, transporte de funcionários, material de escritório e documentos não especificados, amostra grátis, material para conserto, formação de lote.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

97. De modo idêntico ao ocorrido no aluguel de imóveis, as leis autorizaram o crédito de alugueis de máquinas e equipamentos, desde que efetuados de pessoa jurídica, conforme art. 3º, inciso IV das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. As máquinas podem ser utilizadas em atividades da empresa não necessariamente relacionadas ao processo de industrialização.

98. Com base nos memoriais de cálculo (fls. 416), foram efetuadas glosas principalmente de alugueis de empilhadeiras, Munck, pás carregadeiras e veículos em geral, uma vez que a rubrica se refere a aluguel de máquinas, não tendo previsão para veículos. A planilha com as glosas encontra-se às fls. 545.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS

99. Além dos serviços de armazenagem e frete, o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: fumigação de navios, taxa de embarque, desembaraço aduaneiro e carregamento entre outros, a maior parte se trata de despesas pós-produção. Tais serviços foram glosados devido à ausência de previsão legal para creditamento, não guardando relação também com a armazenagem.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS

102. Em relação as devoluções de vendas, os valores foram ynculados exclusivamente a receita tributada no mercado interno. A devolução de vendas não tributadas não gera créditos, uma vez que não gerou débitos quando da saída. Nesse caso, não há que se aplicar o método do rateio.

ENERGIA ELÉTRICA

103. Dentre as despesas para os quais é permitida a apuração estão as de energia elétrica e energia térmica. No entanto, a previsão legal é para a energia elétrica consumida nos estabelecimentos. Tal conceito não se aplica a energia elétrica de demanda contratada. Nesse caso existe apenas uma expectativa de consumo. Assim, o conceito de demanda contratada não se aplica a definição legal da legislação em questão.

ATIVO IMOBILIZADO

105. No mês de agosto, o interessado apropriou na EFD C diversas despesas referentes a ativo imobilizado, na modalidade custo de aquisição. Contudo, em atendimento à intimação apresentou planilha em que informa a data de incorporação ao ativo imobilizado. Ocorre que a maior parte do ativo foi incorporado em períodos anteriores, anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 e 1º e 2º trimestres de 2017.

108. No presente caso, todos os tipos de aquisições do ativo imobilizado foram apropriados pelo custo de aquisição, incluindo móveis e utensílios, benfeitorias etc. Foram incluídos também diversos materiais de consumo de baixo valor adquiridos em anos anteriores e que normalmente a empresa apropria como bens utilizados como insumos.

109. Assim, foram aceitos apenas valores apropriados no trimestre sob análise, conforme fls. 547. Os demais foram glosados por estarem em desconformidade com as regras de apuração de créditos do ativo imobilizado e de escrituração da EFD C.

APURAÇÃO DOS CRÉDITOS (...)

111. Assim, foram confeccionadas planilhas com os valores dos créditos apurados mensalmente e eventuais valores a ressarcir/compensar. As planilhas detalhadas encontram-se no processo à fls. 548 a 552.

DOS CRÉDITOS RECONHECIDOS (...)

DECISÃO

114. Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, e no uso das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, b da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei nº 11.457/2007, **defiro parcialmente o pedido de ressarcimento nº 36710.15999.131117.1.1.19-9576 da COFINS não-cumulativa do 3º trimestre de 2017, no valor total de R\$ 36.048.800,43 (trinta e seis milhões, quarenta e oito mil, oitocentos reais e quarenta e três centavos), e, consequentemente, homologo as Declarações de Compensação vinculadas até o limite do direito creditório reconhecido.**

O Contribuinte apresentou sua irresignação tempestivamente (fl.3904), pois a ciência do Despacho Decisório ocorreu em 11/05/2022 (fl.573) e o protocolo da Manifestação de Inconformidade se deu em 10/06/2022 (fl.580), logo dela se toma conhecimento.

O Contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade às fls. 583 e seguintes. Apresenta, sem prejuízo da sua leitura integral, as seguintes alegações:

1) Informa sobre a tempestividade da Manifestação de Inconformidade. Descreve o procedimento fiscal que culminou com o reconhecimento parcial de seu direito creditório. E sintetiza:

6. Em síntese, foram glosados os créditos de COFINS apropriados sobre as seguintes despesas incorridas pela Impugnante:

- i. **Rateio das receitas:** referentes as exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501);
- ii. **Aquisições de milho em grãos e pluma de algodão para revenda:** os créditos foram glosados em razão do erro na indicação do Código de Situação Tributária (CST) indicado equivocadamente pelos fornecedores;
- iii. **Bens utilizados como insumos:** a) material de embalagens para transportes (pallet's, big bag e bulk liner); b) graxas; c) peças para reposição utilizadas em máquinas e equipamentos; d) aquisições de lenha;
- iv. **Insumos agroindustriais - crédito presumido:** caroço de algodão;
- v. **Serviços utilizados como insumos:** a) fretes em operações de compras; b) fretes sobre transferências entre unidades da mesma empresa; c) fretes sobre vendas, relativos a mudanças, transporte de funcionários, material de escritório e documentos, amostra grátis, material para conserto, formação de lote; d) despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos (empilhadeiras, Munck, pás carregadeiras e veículos em geral); e) despesas com armazenamento e fumigação de navios, taxa de embarque, desembaraço aduaneiro e carregamento entre outros; f) energia elétrica; g) ativo imobilizado.

2) Afirma discordar veementemente do Despacho Decisório, pois possuidor do crédito integral e passa a demonstrar:

3) Informa sobre o Desenvolvimento das Atividades Empresariais do Contribuinte. E segue:

12. Conforme atividades descritas em seu objeto social, a Impugnante, além de industrializar, beneficiar, transformar, processar, comercializar, importar e exportar produtos agrícolas e seus derivados, presta serviço de transporte de mercadorias, gera e comercializa energia elétrica, presta serviços de armazenagem de mercadorias, serviços de transporte multimodal de cargas secas a granel, graneis líquidos e/ou cargas embaladas, etc., sendo mundialmente reconhecida²:

4) Afirma, entre outros aspectos, que cada uma das linhas de negócios da Impugnante Interage com as cinco etapas da sua cadeia de valor. Concluindo que:

15. Destaca-se que, quando falamos em custos, referimo-nos a todos e quaisquer gastos relativos à aquisição ou produção de mercadorias. Entram na lista matéria-prima, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação (GGF), bem como depreciação de máquinas e equipamentos, energia elétrica, manutenção, materiais de conservação e limpeza para fábrica, viagens de pessoas ligadas a fábrica etc.

16. Logo, os produtos e serviços glosados são, sem dúvidas, parte do seu processo produtivo, devendo ser reformada a decisão em comento, a fim de reconhecer o direito creditório da Impugnante em sua integralidade.

5) Apresenta sobre o Conceito de Insumo no uso de Bens e Serviços ensejadores de créditos de COFINS e PIS/PASEP na sistemática da não-cumulatividade. Faz extensa análise do julgamento do RESP 1.221.170/PR. Afirma que o conceito de insumo deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa. Aplica o teste de subtração às atividades que pratica para concluir que todos os itens glosados são essenciais na sua atividade e que, portanto, ensinam a apropriação de créditos de PIS e COFINS. Transcreve Jurisprudência. Continua:

30. Uma vez que o PIS e a COFINS têm como fato gerador auferir receita ou faturamento, deve ser aplicado um critério finalístico ao termo insumo.

31. Destarte, os insumos passíveis de creditamento devem ser todos aqueles elementos adquiridos para auferir receita; logo, pode ser considerado um meio para atingir um fim (receita bruta das pessoas jurídicas).

6) Inicia a análise individuada dos itens glosados pelo Despacho Decisório:

7) Reafirma que o conceito de insumo deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços relevantes à operação da empresa. Reapresenta o alcance de suas atividades.

7.1) Afirma que os gastos com aquisição de partes e peças para manutenção dos maquinários utilizados em suas atividades ensinam o direito à apropriação do crédito na modalidade aquisição de insumo, vez que essenciais e relevantes para a consecução da sua atividade (exemplifica com itens glosados: parafusos, abraçadeiras, arruelas, anéis de vedação, buchas, correias, engrenagens, etc). O CFOP indicativo da compra (“material/produto para uso e consumo”) afasta a necessidade de escrituração no ativo imobilizado.

7.2) Opõe-se a decisão Fiscal que autorizou a tomada apenas de crédito presumido sobre as aquisições de lenha sob o argumento de que as aquisições de lenha são normalmente tributadas, cabendo-lhe o direito ao crédito integral.

7.3) Opõe-se a glosa de material de embalagem para transporte sob o argumento de que é imprescindível o uso de embalagens para armazenamento, transporte, apresentação, venda e manuseio do produto (fertilizantes). Exemplifica as embalagens. Defende o direito ao creditamento com fundamento no “teste de subtração” e informa sobre jurisprudência do CARF emitida em seu favor e jurisprudência geral sobre o tema.

7.4) Defende o direito ao creditamento para graxa, peças para reposição utilizadas em máquinas e equipamentos e aquisição de lenha, pois, ainda que se relacionem com o processo produtivo indiretamente, são de suma importância para que ele aconteça uma vez que são empregados nas máquinas e equipamentos dentro da planta do Contribuinte. Informa sobre a legislação relativa ao tema (art.3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), transcreve o que deve ser entendido como insumo na doutrina de Aliomar Baleeiro ("é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc. empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final."). Identifica que o conceito de insumo não é definido na legislação do PIS e da COFINS. Afirma que se deve admitir como insumo todos os custos de produção e despesas (operacionais e necessárias) inerentes às suas atividades. Transcreve a orientação atual do E.STJ e julgados administrativos sobre o tema. Conclui pelo seu direito ao creditamento sobre as embalagens, graxas, peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos e aquisições de lenha.

8) Informa sobre as glosas feitas sobre fretes nas operações de compra. Identifica que a Fiscalização concedeu o direito ao crédito conforme a condição de creditamento do bem adquirido (integral, presumido ou sem direito (alíquota zero)). Opõe-se ao procedimento Fiscal sob o argumento de que frete é um negócio jurídico autônomo adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor, ocasionando a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos. Exemplifica com a situação em que a tributação da mercadoria adquirida não existe, ou é parcial, mas há a tributação na operação de frete contratado. Diz do seu direito ao crédito sobre o frete pago que foi integralmente tributado.

8.1) Afirma que a previsão do §4º do artigo 6º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (pela comercial exportadora), não importa em vedação a apropriação de créditos oriundos das despesas e custos. Informa que a CF estabeleceu em seu art.149, §2º, inciso II que a política com relação às exportações é sua total desoneração e que não cabe impor oneração a essa cadeia econômica. Afirma que a restrição do artigo 6º citado deve ser interpretada de modo a atender à sua finalidade social e ao bem comum (art.5º da Lei de Introdução ao Código Civil). Conclui que, em face do entendimento exposto, o artigo 6º citado não impede as empresas comerciais exportadoras de se apropriarem dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativas às despesas com frete. Transcreve jurisprudência que informa sobre a vedação de apuração de crédito pela comercial exportadora apenas com relação a aquisição de mercadorias destinadas à exportação de modo a se evitar a duplicidade de apropriação (uma vez que a comercial exportadora se beneficia de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo) mas

autoriza a tomada de crédito com relação aos custos e despesas indiretas (despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, outros) que são suportados pela comercial exportadora. Reafirma o seu direito ao crédito em razão de que os custos com fretes na venda e armazenagem terem sofrido incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

9) Identifica a glosa Fiscal com relação aos fretes sobre transferência de produto acabado. Informa que o art.3º, inciso IX das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 autoriza a tomada de créditos sobre fretes na operação de venda. Afirma que os fretes de movimentação de matérias primas, produtos intermediários, produtos em elaboração ou mesmo de produtos acabados entre as unidades produtivas ou comerciais compõem o custo dos produtos vendidos até sua colocação no ponto de venda. Informa sobre pronunciamento do comitê contábil. Argumenta que quanto aos produtos acabados também deve ser levado em conta o valor dos fretes incorridos em sua movimentação, pois ainda dentro do ciclo de “produção e fabricação” (art.3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.627/02) compondo os custos. Transcreve jurisprudência. Conclui pelo direito a tomada do crédito a título de insumo.

9.1) Reafirma seu direito a tomada de crédito sobre os valores de fretes de venda nos termos do inciso IX com relação às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Reafirma ser o frete um negócio jurídico autônomo hábil a gerar creditamento integral. Conclui ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativo aos fretes contratados e pagos pelo Contribuinte nas operações independentemente das regras de incidência das Contribuições da mercadoria transportada, nos termos do art.3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Defende a aplicação do mesmo princípio para as demais despesas glosadas, tais como: frete inerente a mudança, transporte de funcionários, material de escritório e documentos, outros. Alega que se tratam todos de serviços relacionados diretamente com suas atividades na forma dos incisos, II e IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

10) Opõe-se a glosa dos serviços empregados na consecução das suas atividades, fazendo referência a planilha Fiscal de Glosa de Serviços. Ratifica como causa de pedir os mesmos fundamentos utilizados nos tópicos anteriores (bens e serviços utilizados como insumo) para fundamentar o direito creditório, pois insumos essenciais e relevantes para suas atividades. Especificamente com relação a glosa de serviços portuários (fumigação de navios, taxa de embarque, desembarço aduaneiro e carregamento) identifica que a glosa se deu por se tratar de “despesas pós-produção”. Afirma realizar importações e exportação, tendo 80% de sua receita bruta total advinda de receitas de exportações. No contexto dessas operações é que se dá a aplicação dos insumos citados, pois essenciais e relevantes ao processo produtivo. Afirma que não há no julgamento do STJ REsp nº 1.221.170/PR qualquer exceção ao creditamento com relação às despesas pós-produção. Cita jurisprudência. Pede pelo direito ao creditamento.

11) Opõe-se a glosa feita sobre energia elétrica contratada. Informa possuir diversas atividades e filiais, nas quais há máquinas e linhas de produção que demandam um alto consumo de energia elétrica. Expõe ter adquirido no mercado livre e no mercado cativo energia e ter se creditado sobre este valor a título de insumo (art.3º, II das Leis nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002). Opõe-se a glosa integral efetuada pela Fiscalização e busca demonstrar que a energia elétrica contratada foi integralmente consumida (no mercado cativo as faturas comprovariam o inequívoco consumo de energia elétrica, no mercado livre, através de NF's e extratos emitidos pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, observado que não teria havido sobras de energia contratada, também restaria comprovado o inequívoco consumo). Pede pelo reconhecimento integral do direito creditório de PIS e COFINS.

12) Opõe-se a glosa dos créditos do ativo imobilizado sob o argumento de que a Fiscalização aplicou mal a legislação, pois teria desconsiderado o fato de que a legislação apenas determinou as características para que um bem seja de ativação obrigatória, não cabendo a Fiscalização alterar o conceito e amplitude contábil do termo. Apresenta o art.3º, §4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 como autorização legal para a apropriação de créditos extemporâneos. Afirma que o regime de competência não foi eleito como critério a ser observado pelo Contribuinte quando da apropriação dos créditos, não existindo previsão legal para que o Contribuinte retifique as obrigações acessórias (DAFON e DCTF). Caberia apenas a aplicação de multa e não a glosa dos créditos (art.113 do CTN). Apresenta o art.24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 e transcreve Jurisprudência do CARF. Afirma que a apropriação respeitou o prazo de cinco anos contados da constituição dos créditos e que não foram escriturados nos respectivos períodos em que gerados (junta documento). Pede pelo reconhecimento integral do crédito apropriado de forma extemporânea.

13) Informa ter adquirido milho em grãos e plumas de algodão para revenda e ter se apropriado de créditos de PIS e COFINS sobre tais despesas. Identifica que as operações não foram oferecidas a tributação conforme planilha apresentada pela Fiscalização. Afirma que este tipo de operação tem tributação normal e que existiria uma única exceção à regra para a matéria (art.54, "I" alínea "a", Lei nº 12.350/2010). Afirma que inexistia justificativa legal para os vendedores terem emitido as Notas Fiscais de venda de milho em grãos e pluma de algodão com CST de não tributação e que eles teriam se equivocado, Conclui pelo seu direito ao creditamento.

14) Opõe-se a glosa dos créditos presumidos sobre caroço de algodão sob o argumento Fiscal que teriam sido compras para simples comercialização. Afirma que as aquisições tiveram a finalidade de industrialização do caroço de algodão para fins de produção de farelo/óleo de algodão. Informa sobre a metodologia que adota para calcular o valor do crédito presumido (a) O crédito presumido é determinado pela quantidade produzida/vendida de Farelo e óleo de Algodão, ou seja, se não houve venda/produção, não há o crédito; b) Verificar a quantidade

em KG de produção de Farelo e óleo de Algodão no mês com base nas notas fiscais de venda de produção; c) A partir da quantidade em KG produzida/vendida, buscar na mesma proporção a quantidade em KG de notas fiscais de compra de Carço de Algodão pelo método UEPS (Ultimo que Entra, Primeiro que Sai), para ser considerada no cálculo do crédito presumido.). Exemplifica com tabela e informa a juntada de NF's de entrada e saída. Reafirma o direito pelo crédito presumido.

15) Opõe-se a glosa dos créditos relativos aos alugueis de máquinas e equipamentos (empilhadeiras, Munck, pás carregadores e veículos em geral). Informa sobre a legislação relativa ao tema e sobre a atuação Fiscal. Reafirma que todas as despesas inerentes à atividade da empresa são passíveis de apropriação de crédito, pois indispensáveis à consecução de seu objeto social, transcrevendo julgados administrativos. Informa sobre o pesado maquinário necessário ao carregamento, embalagem e transporte dos bens e serviços necessários à consecução de suas atividades. Afirma se tratarem de insumos necessários à consecução dos seus objetos sociais conforme se verifica nos anexos descritivos do processo produtivo. Conclui pela imprescindibilidade dos alugueis dos equipamentos e máquinas, em todas as suas formas, meios e tamanhos. Pede pelo creditamento.

16) Informa, no concernente ao rateio, sobre o lançamento fiscal e sobre a forma de apropriação e quantificação dos créditos entre regime cumulativo e não cumulativo, mercado interno e exportação. Afirma que a norma é silente quanto às receitas de exportação e que, portanto, devem ser enquadradas conjuntamente com aquelas sujeitas ao regime da não-cumulatividade. Diz que as exportações são incentivadas no país e que negar que as receitas de exportações ligadas a operações com fins específicos de exportação sejam consideradas para fins de rateio proporcional significaria negar o impulso à balança comercial e tolher o direito das comerciais exportadoras de ter suas exportações incentivadas. Apresenta procedimento alternativo que lhe caberia adotar, questiona a interpretação lógica aplicada ao § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, transcreve atos (Solução de Consulta COSIT nº 193/2017) e julgados administrativos e afirma que não se identifica qualquer vedação legal à inclusão das receitas de exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação (CFOP 7501) no cálculo do rateio proporcional.

17) Finaliza indicando documentação que junta e pede:

IV – DOS PEDIDOS

180. Ante o exposto, a Impugnante requer o recebimento, conhecimento e provimento desta Manifestação de Inconformidade, com o consequente reconhecimento integral do direito ao crédito de PIS e COFINS indevidamente glosado, bem como, a homologação das Declarações de Compensação vinculadas.

É o relatório.

Travada a lide sobre o conceito de insumos e sua implicação na atividade operacional da recorrente, restou decidido pelo juízo *a quo* a improcedência da inconformidade da recorrente, decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que 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 bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFNMF, 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, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O creditamento sobre os itens pode se dar, observado os requisitos legais, diretamente como custo do período de apuração (art.3º, II da Leis nº 10.833/03 e 10.637/02) ou pela incorporação do valor ao ativo imobilizado (art.3º, IV da Leis nº 10.833/03 e 10.637/02). Para o creditamento a título de insumo deverão ser atendidos todos os requisitos normativos e legais exigidos para geração do direito ao crédito.

REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE.

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram, por conseguinte, direito ao crédito.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GLOSA DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Só há direito a tomada de crédito sobre serviços adquiridos a título de insumo quando a aplicação deles se der dentro do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, atendidos os critérios de essencialidade e relevância. Não podem ser tidos como insumos geradores de

crédito aqueles serviços que são utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VALOR ACESSÓRIO.

O valor do frete na aquisição integra o custo como valor acessório, uma vez que o principal é o valor do insumo. É vedado o creditamento em relação ao valor do frete relativo à aquisição de insumo que não tenha gerado direito ao creditamento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins e do PIS, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o COFINS e PIS/Pasep não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados (mercadorias) entre os seus diferentes estabelecimentos. Frete de transferência de mercadorias não se confunde com frete na operação de venda. O conceito de insumo não engloba os dispêndios realizados após a finalização do processo de produção, salvo exceções justificadas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. VEÍCULOS.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apurada em regime não-cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA CONTRATADA.

Nos termos da Solução de Consulta nº 204 – Cosit de 15/12/2021, por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CREDITAMENTO SOBRE BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. NOTAS FISCAIS DE NÃO SUJEIÇÃO AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. HIPÓTESE DE NÃO CREDITAMENTO.

Em razão do disposto nas Leis Federais nº 8.846/94 e 8.137/90 deve-se presumir como corretas e válidas as informações que constam nos documentos fiscais.

REGIME NÃO CUMULATIVO .CRÉDITO PRESUMIDO. CAROÇO DE ALGODÃO.

O crédito presumido do Contribuinte deve ser apurado e registrado de forma segregada e seus saldos controlados durante todo o período de sua utilização.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. CONDIÇÕES. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

O creditamento sobre bens do ativo imobilizado devem seguir o disposto no artigo 3º, incisos VI e VII e §1º, inciso III das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. É vedada a apropriação extemporânea. O aproveitamento do(s) crédito(s)

relativo(s) ao(s) período(s) de competência(s) pretérita(s) deve ser precedido da revisão da apuração da(s) contribuição(ões) do(s) período a que pertencem tal(is) crédito(s). Deve ser mantido o registro dessas alterações de modo a se identificar os motivos e a adequação dessas alterações.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. RATEIO.

As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o Contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irresignação a documentação que sustente as alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido que é apresentado em PERDCOMP.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada, a recorrente interpôs recurso voluntário para discutir as matérias afetas

a(o):

III – DO DIREITO

III.1 - Desenvolvimento das Atividades Empresariais pela Recorrente

III.2 - Conceito De Insumos: Reconhecimento do Uso de Bens e Serviços ensejadores de Créditos de COFINS e PIS/PASEP na Sistemática da Não-Cumulatividade

III.3 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

III.3.1 - Partes e peças para reposição utilizadas em máquinas e equipamentos do processo industrial e aquisições de lenha

III.2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

III.2.1 – Fretes sobre operações de compras

III.2.2 – Fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos e empresas do mesmo grupo

III.2.3 – Fretes sobre vendas de mercadorias e nas remessas e retornos de armazenagem

III.3 - Crédito sobre Armazenagem, despesas com fumigação de navios, taxa de embarque, desembaraço aduaneiro e carregamento

III.4 – Energia elétrica

III.5 – Ativo imobilizado

III.6 – Creditamento sobre Bens adquiridos para Revenda - Aquisições de Milho em Grãos e Pluma de Algodão para Revenda

III.7 – Do crédito presumido sobre caroço de algodão (alegado insumo agroindustrial)

III.9 – RATEIO DAS RECEITAS – METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DO CRÉDITOS

A recorrente encerra seu expediente recursal apresentando como pedidos:

IV – DOS PEDIDOS

3187. Ante ao exposto, a Recorrente requer o recebimento e conhecimento deste Recurso Voluntário, para que o mesmo seja remetido ao CARF, com o consequente reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS indevidamente glosado e a extinção integral do suposto crédito tributário, assim como o cancelamento integral da multa aplicada em razão das supostas omissões e incorreções na EFDContribuições.

Sob minha relatoria, os autos foram incluídos para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Cumpridos os requisitos formais necessários de validade do recurso voluntário interposto pela recorrente, decido pelo seu conhecimento e processamento.

Consoante narrado, a recorrente que atua no ramo da agroindústria, formalizou pedido de ressarcimento do crédito de COFINS não-cumulativo, concernente ao 1º trimestre de 2018, cumulativamente transmitiu declaração de compensação.

Os créditos têm como origem os custos e despesas incorridos sobre bens para revenda; bens e serviços utilizados como insumos; aluguéis de máquinas e equipamentos; armazenagem e fretes sobre vendas; devolução de vendas; energia elétrica; ativo imobilizado; e créditos extemporâneos.

Os motivos que embasam o indeferimento de parcela do crédito da contribuição pela fiscalização estão firmados na legislação que instituiu o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e no memorial descritivo das operações que compuseram a base de cálculo do crédito.

Especialmente em relação ao crédito extemporâneo, além da ausência de respaldo legal para a concessão do crédito para determinadas aquisições, também sustenta à necessidade de retificação das obrigações acessória.

Com isso, a fiscalização não se debruçou sobre a natureza das despesas incorridas pela recorrente antes do período atinente ao 3º trimestre de 2017, sendo estas excluídas da base de cálculo do crédito.

Na esteira decidiu a DRJ ao impor a mesma condição, como denota-se do *decisum* reproduzido:

Com relação a apropriação extemporânea de valores, os incisos I, do §1º do art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês.

No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo certos requisitos.

(...)

Dos dispositivos legais já citados, entende-se: o crédito será determinado i.e., fixado, estabelecido) no mês. Ou seja, a lei não prevê apropriação extemporânea; prevalecendo o regime de competência.

Assim, para o aproveitamento de crédito extemporâneo, é necessário retificar as declarações relativas ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes.

Após a retificação das DACON's, se remanescer crédito, este poderá ser utilizado para dedução da contribuição devida em períodos subsequentes. Tais dispositivos não permitem o aproveitamento extemporâneo dos créditos do PIS e da COFINS.

(destaques nossos)

Sobre o tema, sustenta a recorrente como condição para a fruição a destempo do crédito o prazo decadencial, inexistindo, para tanto, imposição legal no que tange à retificação das obrigações acessórias (EFD-contribuição, DCTF e DACON).

Em relação as demais rubricas glosadas, a defesa está firmada na essencialidade dos bens e serviços empregados como insumos nas atividades desempenhadas. Argumentos análogos foram abordados ainda em manifestação de inconformidade e, com base nesses fatos, decido.

Antes de enfrentar qualquer glosa incorrida no procedimento fiscal, de já, entendo que o processo não está maduro para julgamento, ante a imposição pela DRJ acerca da retificação das obrigações acessórias pela recorrente para a fruição do crédito extemporâneo.

Além da patente alteração da motivação inicial carreada no acórdão recorrido, discordo quanto à exigência da transmissão de retificadores para EFD-contribuições, DCTF e DACON, por duas razões.

O § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza apuração do crédito incorrido no mês ou a destempo, circunstância reconhecida pela DRJ. Não existe outra condição, para tanto, como a retificação das obrigações acessórias.

A conclusão é confirmada pela leitura do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e do Manual de Perguntas e Resposta da Secretaria da Receita Federal. Nos documentos, a retificação da escrituração da EFD-Contribuições consta como **preferível** e, **uma vez carente, as operações serão registradas em campos próprios**, confira-se trechos:

Guia EFD-Contribuições:

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep

Este registro tem por objetivo realizar o controle de saldos de créditos fiscais de períodos anteriores ao da atual escrituração, bem como eventual saldo credor apurado no próprio período da escrituração. Ou seja, este registro serve para escriturar as disponibilidades de créditos:

- Apurados em períodos anteriores ao da escrituração, demonstrados mês a mês, com saldos a utilizar no atual período da escrituração ou em períodos posteriores, mediante desconto, compensação ou ressarcimento;
- Apurados no próprio período da escrituração, mas que não foi totalmente utilizado neste período, restando saldos a utilizar em períodos posteriores, mediante desconto, compensação ou ressarcimento.

(...)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de Dacon retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo registro, saldos de créditos referentes à meses distintos. Deve assim ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "1100"	C	004*	-	S
02	PER_APU_CRED	Período de Apuração do Crédito (MM/AAAA)	N	006	-	S
03	ORIG_CRED	Indicador da origem do crédito: 01 – Crédito decorrente de operações próprias; 02 – Crédito transferido por pessoa jurídica sucedida.	N	002*	-	S
04	CNPJ_SUC	CNPJ da pessoa jurídica cedente do crédito (se ORIG_CRED = 02).	N	014*	-	N
05	COD_CRED	Código do Tipo do Crédito, conforme Tabela 4.3.6.	N	003*	-	S
06	VL_CRED_APU	Valor total do crédito apurado na Escrituração Fiscal Digital (Registro M100) ou em demonstrativo DAICON (Fichas 06A e 06B) de período anterior.	N	-	02	S
07	VL_CRED_EXT_APU	Valor de Crédito Extemporâneo Apurado (Registro 1101), referente a Período Anterior, Informado no Campo 02 – PER_APU_CRED	N	-	02	N
08	VL_TOT_CRED_APU	Valor Total do Crédito Apurado (06 + 07)	N	-	02	S
09	VL_CRED_DESC_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Desconto, em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	S
10	VL_CRED_PER_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Pedido de Ressarcimento, em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	N
11	VL_CRED_DCO_MP_PA_ANT	Valor do Crédito utilizado mediante Declaração de Compensação Intermediária (Crédito de Exportação), em Período(s) Anterior(es).	N	-	02	N

(...)

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito.** No entanto, se a

retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

Deve ser ressaltado que o crédito apurado no período da escrituração pelo método de apropriação direta (Art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.637/02), referente a aquisições, custos e despesas incorridos em período anteriores ao da escrituração, não se trata de crédito extemporâneo, se a sua efetividade só vem a ser constituída no período atual da escrituração.

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (*registros 1101, 1102, 1501, 1502*) e de contribuições (*1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620*), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

4. Registre-se que, diferentemente da EFD-ICMS/IPI, a EFD-Contribuições não limita ou recusa na escrituração de documentos e operações nos Blocos A, C, D ou F, a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração.

Assim, na EFD-Contribuições do Período de Apuração referente a agosto de 2013, por exemplo, pode ser incluído documentos que, mesmo emitidos em meses anteriores a agosto/2013, ou emitidos em meses posteriores a agosto/2013, desde que o fato (receita ou operação geradora de crédito) tenha por período de competência, o mês da escrituração, ou seja, agosto de 2013. Em resumo, a EFD-Contribuições nunca validou como extemporâneo um documento, ou deixou de considerar como válido o documento/operação, em função de vir a ter data de emissão diferente ao do período de apuração a que se refere.

O PVA nas versões disponibilizadas em ambiente de produção continua validando eventual registro extemporâneo, se o arquivo txt importado se referir a PA igual ou anterior a julho de 2013. Para as escriturações com período de apuração a partir de agosto de 2013, o PVA não valida nem permite a geração de registros de operação extemporânea, gerando ocorrência de erro de escrituração.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "1101"	C	004*	-	S
02	COD_PART	Código do participante (Campo 02 do Registro 0150)	C	060	-	N
03	COD_ITEM	Código do item (campo 02 do Registro 0200)	C	060	-	N
04	COD_MOD	Código do modelo do documento fiscal, conforme a Tabela 4.1.1.	C	002*	-	N
05	SER	Série do documento fiscal	C	004	-	N
06	SUB_SER	Subsérie do documento fiscal	C	003	-	N
07	NUM_DOC	Número do documento fiscal	N	009	-	N
08	DT_OPER	Data da Operação (ddmmaaaa)	N	008*	-	S
09	CHV_NFE	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	N	044*	-	N
10	VL_OPER	Valor da Operação	N	-	02	S
11	CFOP	Código fiscal de operação e prestação	N	004*	-	N
12	NAT_BC_CRED	Código da Base de Cálculo do Crédito, conforme a Tabela indicada no item 4.3.7.	C	002*	-	S
13	IND_ORIG_CRED	Indicador da origem do crédito: 0 – Operação no Mercado Interno 1 – Operação de Importação	C	001*	-	S
14	CST_PIS	Código da Situação Tributária referente ao PIS/PASEP, conforme a Tabela indicada no item 4.3.3.	N	002*	-	S
15	VL_BC_PIS	Base de Cálculo do Crédito de PIS/PASEP (em valor ou em quantidade).	N	-	03	S

Manual de Perguntas e Resposta:

Na escrituração da EFD-Contribuições admite-se também a ocorrência de ajustes aos montantes mensais dos créditos apurados diretamente no bloco M (Apuração da Contribuição e Crédito do PIS/Pasep e da Cofins), mediante utilização dos registros M110 e M510 (Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado) nos casos já previstos no Guia Prático da EFD-Contribuições e nos demais casos em que não seja possível realizá-los por meio de documentos fiscais (blocos A, C e D) ou do registro de operações sujeitas a crédito no bloco F. Entre os exemplos que podem ensejar ajustes diretamente no bloco M, cita-se a devolução de compras ocorridas em mês posterior ao da aquisição.

Tendo em vista a possibilidade da pessoa jurídica de proceder à retificação da escrituração em até cinco anos, a partir da vigência da IN RFB nº 1.387/2013, a inclusão de novas operações representativas de créditos ou de contribuições, ainda não incluídos em escrituração digital já transmitida, deve ser formalizada mediante a retificação do arquivo digital do período de apuração a que se referem às citadas operações.

Neste sentido, a apuração e escrituração de créditos vinculados a serviços contratados ou a produtos adquiridos com direito a crédito, referentes a períodos anteriores, serão prestadas em arquivo retificador, nos registros A100 (serviços) e/ou C100 (bens para revenda e insumos adquiridos), por exemplo, do período de competência a que se referem. Ressalte-se que os registros para a escrituração das operações geradoras de crédito e de receitas auferidas, dos blocos “A”, “C”, “D” e “F”, validam a escrituração de documentos correspondentes aos períodos de apuração da escrituração, mesmo que a data de emissão do documento fiscal seja diferente (anterior ou posterior) à data a que se refere a escrituração, descrita no registro “0000”.

(destaques nossos)

Observe que a orientação dada pela Receita Federal é o cumprimento do prazo decadencial do crédito e a sua segregação com registro para cada mês do período passado, sendo indicado o tipo, a data de constituição e a utilização integral ou parcial, nos Campos 07 e 02 da atual escrituração, sendo a retificação da obrigação acessória preferível.

Estar-se diante de crédito anterior ao ano de 2018, segundo orientação da própria Receita Federal em 2019, não há qualquer imposição no que se refere à retificação das obrigações acessórias, sendo posto ao contribuinte à retificação como forma mais adequada para o registro do crédito extemporâneo, mas, de forma alguma, condição ou imposição para a sua fruição.

Logo, à restrição colocada pela DRJ além de inovar motivação, vai de encontro à ato normativo, suprimindo direito legalmente previsto inclusive, esclarecido pela Receita Federal.

Outro ponto que merece destaque envolve à modalidade de apropriação do crédito eleita pela contribuinte, hipóteses contidas no § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, infra reproduzidas:

§ 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.

Tem-se como possibilidades, então:

- (i) **apropriação direta**, se dá quando os custos e as despesas sobre os bens e serviços adquiridos como insumos, na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, são escriturados no mês do faturamento, ou seja, quando gerada à receita; e,
- (ii) **rateio proporcional**, ocorre quando os custos e as despesas são escriturados no mês de aquisição (inciso I, § 1º), devolução (inciso IV, § 1º), ou incidência (incisos II e III, § 1º), aplicando-se percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, sendo irrelevante o mês do faturamento.

A determinação da forma em que o crédito será apropriado é importante quando diante do crédito extemporâneo, uma vez que a extemporaneidade é vista no rateio proporcional, afastada na apropriação direta, justamente pelo fato de que, nesta modalidade, a escrituração da despesa ocorre, obrigatoriamente, no mês da receita.

À vista disso, mesmo que adquirido o insumo em determinado mês, o registro contábil-fiscal é concretizado quando gerada à receita do produto fabricado a partir dele a título de exemplo cito a produção do leite; a primeira etapa está ainda na fazenda, e consiste justamente na produção do leite e que envolve a ordenha, para isso é preciso ração para a manada que é adquirida em fevereiro de 2018, a segunda etapa é a industrialização (produção de leite para consumo humano ou animal e em seus derivados), por fim, a comercialização, quando faturado, em abril de 2018.

Seguindo à legislação e à orientação da Receita Federal, essa despesa será computada em abril de 2018, isto é, na data em que a receita foi gerada e, por essa razão, o crédito não configura o chamado extemporâneo.

Portanto, a depender da forma adotada pela recorrente não há que se falar em crédito extemporâneo (§ 4º), mas, sim, custos e despesas efetivados no período atual da escrituração pelo método de apropriação direta o que, reitera a oposição de retificação das obrigações acessórias.

Conclusão, os critérios necessários a serem observados na apuração do crédito extemporâneo:

- a) método de apropriação dos créditos (direta ou rateio);
- b) prazo decadencial, a contar da aquisição, (inciso I, § 1º), devolução (inciso IV, § 1º), ou incidência (incisos II e III, § 1º), dos insumos;
- c) segregação dos créditos com os do período atual, necessário indicação do tipo do crédito, data de constituição e se houve utilização parcial ou total, em campos próprios na escrituração contábil-fiscal; e,

- d) exame da certeza e liquidez dos créditos à luz das leis em vigor levando-se em consideração inclusive, o sistema verticalizado da cadeia produtiva e o teste de subtração adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Voltando ao caso concreto, fácil perceber que fiscalização não trouxe qualquer análise acerca da natureza do crédito até porque, reitero, o pilar argumentativo foi a falta de previsão legal e, conseqüentemente, os registros extemporâneos foram considerados inválidos, de pronto.

Diante disso, não foi indicado o(s) mês(es) de constituição do crédito (quando efetivamente ocorreu a aquisição dos bens ou contratação dos serviços), o tipo de insumos (qual o bem e/ou o serviço), se ocorreu utilização integral ou parcial do crédito tampouco, enfrentou a certeza e liquidez dos créditos (art. 3º das leis do PIS e da COFINS) e o prazo decadencial para apuração.

Superada à necessidade de retificação das obrigações acessórias, porquanto demonstrado que tal ônus não possui guarida na legislação em regência sendo, pois, preferível, mas não obrigatório, resta necessário examinar a origem do crédito extemporâneo pleiteado pela recorrente.

Nesse sentido, com fins de preservar a segurança jurídica e o contraditório e a ampla defesa, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Indique a origem e natureza dos créditos apurados em período anterior ao ora analisado, informe a data de origem e confirme se foram aproveitados em outros períodos;
- b) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito extemporâneo levando-se em conta os registros nos campos 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS) da EFD-Contribuições;
- c) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente;
- d) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- e) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;
- f) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente bem como, apurados em períodos anteriores de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;
- g) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo com a recomposição da base de cálculo do PIS e da COFINS e indique os ajustes nos valores autuados, sendo o caso;

- h) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, a depender, apresente manifestação ou impugnação (art. 15 do Decreto nº 70.235/72;
- i) Após, sejam os autos devolvidos a esta Relatora para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa