



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



**Processo nº** 10880.974420/2018-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.936 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** GRANOL INDUSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

**INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. RELEVÂNCIA.**

Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonasma), encerrado o processo produtivo. Por pura questão de lógica, o que ocorre após o processo produtivo algo não pode ser essencial, imanente a este algo. Com isto se quer dizer que, a única possibilidade de concessão de crédito para algo que acontece fora do processo produtivo é este algo se mostrar relevante ao processo. Relevante, na esteira do Precedente Vinculante, é o dispêndio sem o qual o processo produtivo perde qualidade.

**INSUMO. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. REQUISITOS.**

Só é possível a concessão de crédito das contribuições a título de insumo para a terceirização de mão de obra, ainda que da atividade fim, se a terceirização for essencial ou relevante, e não o serviço prestado pela terceirizada.

**CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.**

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso. (Acórdão 3401-007.413)

**FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO.**

O frete de formação de lote de exportação, via de regra, trata-se de mercadoria já vendida que por questões de logística (impossibilidade de embarque de uma vez no navio) deve ser transportada para local próximo da zona primária.

**INSUMO. ARMAZENAGEM DE COMPRA. SOJA. POSSIBILIDADE.**

A soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. Desta forma, após a colheita e enquanto aguarda destinação industrial, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada (também sob pena de perda), tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao processo produtivo.

**SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 10.925/04. IMPOSSIBILIDADE.**

As pessoas jurídicas que vendem mercadorias descritas nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00 a partir da publicação da Lei 12.865/2013 passaram a apurar crédito presumido com base na receita de venda destas mercadorias e não mais com base na Lei 10.925/04 (crédito apurado pelo valor de compra dos insumos).

**INSUMO. ICMS. EXCLUSÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

O Egrégio Sodalício definiu em Precedente Vinculante que o ICMS destacado em Nota não compõe a base de cálculo das contribuições; se não há incidência destas exações sobre o ICMS destacado em nota, não há crédito, a teor do que dispõe o artigo 3 § 2º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, no mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento para reverter glosas em relação a: 1. Aquisição de combustível para empilhadeiras; 2. Aos serviços de recepção, expedição (inclusive expedição de grãos), pesagem, padronização, classificação, e conservação de grãos; 3. Ao frete na aquisição de insumos, frete para formação de lote de exportação (inclusive ferroporto), contratados de pessoas jurídicas; 4. À movimentação de carga, transbordo e serviço de carga e descarga de soja (a granel, inclusive); 5. Às taxas de embarque, dos serviços de capatazia e dos e serviços portuários de carga e descarga. 6. Pallets. Vencidos no item 6 o relator e o conselheiro Marcos Antônio Borges. Votaram pela conclusões no item 5 os conselheiros Carolina Machado Freire Martins, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Marcos Antônio Borges. Designado para redatora do voto vencedor Carolina Machado Freire Martins.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

## Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de contribuições não cumulativas apuradas em diversos períodos de 2017.

1.2. A DERAT-SP deferiu parcialmente o creditamento, porquanto:

1.2.1. O ICMS destacado em Nota Fiscal deve ser excluído da base de cálculo dos créditos das contribuições;

1.2.2. Tendo em mente que as empilhadeiras são utilizadas apenas na movimentação de carga, e não no curso do processo produtivo, o gás utilizado como combustível não pode ser considerado insumo das contribuições;

1.2.3. O saco plástico de amostra grátis e os pallets de transporte não são insumos das contribuições;

1.2.4. “*Serviço de obras ou manutenções de edifícios, serviço de carga e descarga, capatazia, armazenagem/transbordo, comissão de despachos, serviços portuários, comissão de representantes e serviços de telefonia, (...) comissão de vendas a representantes, telefone e comissões em geral*” não são essenciais ou relevantes ao processo produtivo da **Recorrente**, logo, não são passíveis de creditamento como insumos;

1.2.5. “*Os valores pagos a título de mão de obra temporária representam contratação de mão de obra terceirizada, e não industrialização e, por isso, foram excluídos da base de cálculo do crédito dos serviços utilizados como insumos*”;

1.2.5.1. “*As atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta para as atividades fim da empresa*”;

1.2.6. “*Só existe previsão legal para serviços de armazenagem nas vendas*”;

1.2.7. Por ser vendedora de derivados de soja (NCM 12.01, 2304.0090 dentre outras) a **Recorrente** não apura crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04 e sim nos termos da Lei 12.865/2013 sendo que as aquisições de lenha de pessoa

física para caldeiras e todas as demais de pessoa física (salvo de sebo 40%) devem ser glosadas;

1.2.7.1. *“Foi verificado que não foi efetuada a exclusão das aquisições de óleo de soja NCM 1507 quando da apuração dos créditos presumidos nas vendas de lecitina de soja”;*

1.2.7.2. *“As aquisições de combustíveis (NCM 4401) efetuadas de pessoas físicas para produção de derivados da soja foram glosadas da base de cálculo do crédito presumido da agroindústria, tendo em vista que essas aquisições não estão sujeitas a incidência da Contribuição para o PIS e para a Cofins não cumulativos”;*

1.2.8. Apenas o frete na operação de venda dá direito ao crédito e não o frete de compra, adquiridos de pessoas físicas ou entre estabelecimentos em que – por algumas vezes – não há incidência das contribuições;

1.2.9. Não é possível o gozo de crédito extemporâneo das contribuições;

1.2.10. *“As operações em que na coluna “descrição material” encontramos a descrição “Inutilizado...” foram excluídas da base de cálculo do crédito, pois essa expressão implica a conclusão de que esses bens, por alguma razão, não foram incorporados ao ativo”.*

1.3. Em Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** destaca:

1.3.1. A aquisição de lenha de pessoa jurídica é tributada pelo simples nacional;

1.3.2. *“Se suprimido o trabalho desenvolvido pelas empilhadeiras, resta inviabilizada a produção da fábrica e a movimentação dos insumos e mercadorias produzidas”* logo, o combustível utilizados por estas é insumo;

1.3.3. *“Os “pallets” são necessários nas operações de compra de venda e na industrialização, tendo em vista que sua utilização é essencial no carregamento e transporte do bulk (embalagens de 1.000 litros) nas vendas de Glicerina e Lecitina”*

1.3.4. *“Os serviços de mão de obra contratados sejam eles para descarga de insumos ou carregamento de farelo de soja ensacado destinado a venda, são primordiais para o desenvolvimento da atividade da empresa”;*

1.3.5. Despesas de embarque, taxas de administração portuária e capatazias são necessários para a exportação de mercadorias;

1.3.6. Armazenagem (e taxa de armazenagem) mercado externo é a armazenagem para formação de lotes de exportação e armazenagem transbordo *“são realizados para estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização”;*

1.3.7. Serviços de carga e descarga de soja ensacada e a granel, transbordo, recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação, carregamento rodoviário e conservação de grãos e serviços de logística são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo;

1.3.8. “A restrição imposta pela Lei 12.865/2013 é referente a aquisição de produtos classificados nos códigos NCM 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da TIPI” e não para combustível adquirido para ser utilizada no processo produtivo;

1.3.9. Os fretes de saídas ferroviárias são fretes de exportação, conforme demonstram os conhecimentos de transporte;

1.3.8. Frete entradas PJ são os fretes de transferência do grão de soja do produtor rural ao armazém e posterior transferência do armazém à indústria;

1.3.10. Os materiais de construção foram adquiridos para edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, logo, são passíveis de creditamento nos termos do artigo 3º inciso VII das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

1.3.11. Não há base legal para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;

1.3.11.1. “A COSIT 13/2018 trata que os produtos cuja a contribuição é calculada por unidade de medida de produto, não devem ter o ICMS excluído da base, pois o ICMS não interfere no cálculo da contribuição. Partindo desse pressuposto, excluir o ICMS dos créditos presumidos previstos na lei 12.865/2013, principalmente das receitas de biodiesel é penalizar indevidamente a empresa sem argumento legal para o mesmo”.

1.4. A DRJ08 julgou improcedentes os argumentos lançados na Manifestação de Inconformidade, porquanto:

1.4.1. “Em análise à planilha apresentada pela autoridade fiscal (documento não paginável à fl. 304) verifica-se que não foi glosado qualquer valor a título de “Lenha PJ” no trimestre em questão”;

1.4.2. Não há nos autos prova ou argumento específico acerca do uso das empilhadeiras (no curso do processo produtivo ou posteriormente a este);

1.4.3. “Somente a embalagem de apresentação do produto geraria direito ao crédito, posto que sua adição ao produto destinado à venda ocorre ainda dentro do processo produtivo. As embalagens destinadas apenas a proteger ou transportar o produto, em qualquer fase do processo produtivo, não dão direito a crédito da não cumulatividade, visto caracterizarem-se como despesas de transporte”;

1.4.4. “Serviços como telefonia, capatazia, manutenção de edifícios e comissão de representantes, não podem ser caracterizados como insumos visto não restar

*demonstrada qualquer ligação, ainda que indireta com o processo produtivo da manifestante”;*

1.4.5. *“Ainda que necessária para a consecução da atividade de venda do produto, a despesa com serviços prestados para o carregamento de farelo de soja ensacado destinado à venda não faz parte do processo produtivo, até porque se dá após a ocorrência do mesmo”;*

1.4.5.1. *“A manifestante limita-se a alegar que uma parte dos serviços de locação de mão de obra contratados eram utilizados no descarregamento de insumos, sem indicar, ao menos qual o percentual desse gasto era relativo a esta atividade”;*

1.4.6. *“Relativamente aos gastos com recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação, carregamento rodoviário e conservação de grãos, apesar de importantes no contexto das atividades da empresa, impõe-se constatar que não restou demonstrado pela manifestante, em momento algum, o seu caráter de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo”;*

1.4.7. *“Quanto às despesas com serviços de armazenagem e transbordo (incluídas aqui as taxas de embarque pagas e de movimentação de mercadorias no porto), é de se ressaltar que o art. 3º, IX, de ambas as leis instituidoras do regime é claro ao limitar a permissão de crédito à duas atividades: frete na operação de venda e armazenagem”;*

1.4.8. *“Quanto ao armazenamento de bens considerados como insumo, imprescindível comprovar, nos critérios já exaustivamente tratados, que o bem armazenado se trata de insumo e que seu armazenamento faz-se essencial e relevante para o processo produtivo, o que não foi realizado pela contribuinte em momento algum”;*

1.4.9. Despesas portuárias e capatazias ocorrem após o processo produtivo e não podem ser consideradas insumos;

1.4.10. *“Apesar de pedir o afastamento das glosas efetuadas de maneira geral a manifestante não apresenta qualquer contestação específica acerca da glosa relativa ao crédito presumido da soja”;*

1.4.11. *“Há que se constatar que a pessoa jurídica que vende, no mercado interno ou externo, produtos classificados no código 15.07 calcula o crédito presumido sobre a receita de vendas e não mais sobre o valor de aquisição dos insumos conforme previa a Lei 10.950/2004”;*

1.4.12. *“Já é assentado no âmbito da RFB que as despesas com frete de bens acabados não podem ser consideradas como insumos visto que já finalizado o processo produtivo em questão”;*

1.4.13. “A despeito do que informa na manifestação de inconformidade, a própria contribuinte identificou as operações de frete em questão como sendo operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, e não, operações de frete relativos à exportação”;

1.4.14. Não é possível gozar créditos na aquisição de frete de aquisição de insumos (e, tampouco do descarregamento destes), salvo quando este compõe o custo de aquisição do bem, que é possível a concessão do crédito no mesmo regime de aquisição do bem. Em assim sendo, impossível a concessão de crédito de fretes:

1.4.14.1. Pagos a pessoas físicas;

1.4.14.2. De insumos que não sofram incidência das contribuições;

1.4.14.3. De soja, posto a suspensão das contribuições na aquisição;

1.4.14.4. De produtos não identificados;

1.4.14.5. De bens inutilizados;

1.4.15. Não há impugnação específica sobre o único item glosado do ativo imobilizado;

1.4.16. Em não havendo incidência do PIS e da COFINS sobre o ICMS destacado em Nota é de rigor a glosa nos termos do art. 3º § 2º II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

1.4.16.1. “Nos termos do Acórdão paradigma que norteou a decisão judicial favorável à manifestante, os valores pagos a título de ICMS não são considerados receita, razão pela qual não podem ser utilizados para o cálculo do crédito presumido previsto no art. 31 da Lei 12.865/2013”;

1.4.16.2. A **Recorrente** procedeu ao cálculo do crédito presumido de biodiesel sobre a receita bruta (com inclusão do ICMS) e não sobre a receita de venda, logo, inaplicável a SC COSIT 177/2019.

1.5. Ainda inconformada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa reiterando o quanto descrito em manifestação anterior somado ao seguinte:

1.5.1. A exclusão do ICMS destacado em Nota viola o artigo 27 Parágrafo Único da IN RFB 1911/2019;

1.5.1.1. O ICMS compõe o custo de aquisição;

## Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Fisco e **Recorrente** concordam que são **INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** todos os bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo, discordam, porém, da aplicação de determinados bens e serviços no processo produtivo.

2.1.1. A começar pelo gás de empilhadeiras. A fiscalização não desconhece a possibilidade do uso de empilhadeiras para a movimentação de insumos no processo produtivo; somente dispõe que não há prova do uso das empilhadeiras neste processo ou após o processo – para a movimentação do produto acabado.

2.1.1.1. Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonasma), encerrado o processo produtivo. Assim, a movimentação de produto acabado (pronto) é posterior ao processo produtivo. Se a movimentação é posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre após algo não pode ser essencial, imanente a este algo. A movimentação do produto acabado pode ser relevante à atividade empresarial mas não é imanente ao processo produtivo.

2.1.1.2. Com isto se quer dizer que, a única possibilidade de concessão de crédito para algo que acontece fora do processo produtivo é este algo se mostrar relevante ao processo. Relevante, na esteira do Precedente Vinculante, é o dispêndio sem o qual o processo produtivo perde qualidade.

2.1.1.3. Ora, ao retirarmos a empilhadeira para movimentação de 200 litros (aproximadamente, 200 Kg) de óleo no final do processo de produção temos dois cenários: 1) entulho de produto acabado ao final do processo industrial; 2) deslocamento de pelo menos 2 funcionários para movimentação *no braço* do produto acabado – diminuindo, ao fim e ao cabo, a velocidade de produção (quando não a inviabilizando).

2.1.1.4. Desta forma, independentemente de a empilhadeira ser usada para a movimentação de insumo no curso do processo produtivo ou ao final deste, seu uso é, respectivamente, essencial ou relevante a este processo, logo, possível a concessão do crédito.

2.1.2. Na mesma linha, relevante ao processo produtivo os serviços de recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, e conservação de grãos. Sem prejuízo da elevada capacidade de síntese da **Recorrente**, é fato que, sem recepção ou expedição, a soja (principal insumo do processo produtivo) não é recebido, sem a pesagem, padronização e classificação dos grãos, o produto não será destinado ao processo produtivo corretamente e sem a conservação o produto será perdido antes mesmo de ser utilizado.

2.1.3. Não há qualquer especificidade com relação ao material de embalagem em comparação com os demais insumos de PIS e COFINS: essencial ou relevante ao processo produto, insumo é, caso contrário, não. No caso, a **Recorrente** assevera o uso do pallet para transporte do produto acabado após o processo produtivo – logo não é essencial a este – e destaca de forma genérica e desacompanhada de prova o uso do pallet para o carregamento e transporte de bulk – o que é absolutamente insuficiente para demonstrar a relevância.

2.1.4. Ao final deste ponto, a **Recorrente** debate a aquisição de glosa na aquisição de lenha de pessoa jurídica, matéria que não é objeto deste processo e não será conhecida.

2.2. De forma algo genérica (sem explicar os serviços glosados) a fiscalização afirma que *“os serviços prestados pela empresa de trabalho temporário não podem ser enquadrados no conceito de insumo retro citado, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta para as atividades fim da empresa, vez que a empresa de trabalho temporário atua na intermediação da contratação de trabalhadores”*.

2.2.1. De outro lado, também com elevado grau de abstração, a **Recorrente** afirma que *“esta glosa viola literalmente o disposto nos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõe que os serviços contratados perante pessoas jurídicas utilizados nos processos industriais da empresa geram créditos das contribuições. O AFRFB reconhece que a aplicação dos serviços se deu no processo industrial ainda que indiretamente”*.

2.2.2. A discussão aqui travada não é de contratação de mão de obra e, menos ainda, do serviço prestado pelos contratados, o que se debate é sobre a possibilidade de crédito para **CESSÃO/INTERMEDIÇÃO DE MÃO DE OBRA**. Em outros serviços de intermediação esta Turma (e, em especial este Relator) tem se posicionado pela não essencialidade ou relevância do serviço, salvo prova em contrário. Na corretagem, v.g., esta Turma considera que se a compra do produto poderia ser feita diretamente pela empresa interessada, este serviço não é essencial ou relevante ao processo produtivo. Do mesmo modo no serviço de despachante aduaneiro; sem prejuízo do despacho aduaneiro em si ser essencial (no caso de aquisição de insumos importados) ao processo produtivo, a contratação de despachante para tanto é opcional, supérflua, logo não há crédito das contribuições.

2.2.2.1. Idêntico raciocínio pode ser aplicado a qualquer outra forma de terceirização/intermediação de mão de obra. O contribuinte pode até mesmo contratar empresa de terceirização de mão de obra de sua atividade-fim, atividade essencialíssima ao processo produtivo. Porém, a contratação neste caso não é da atividade-fim e sim da intermediação da atividade-fim; é este o aspecto a ser analisado: a contratação de intermediação é essencial ou relevante ao processo produtivo? Se sim, há crédito (e pode vislumbrar vários cenários em que a contratação de terceirizados pode vir a ser essencial – serviços especializados, serviços temporários, incremento temporário de produção, etc); se não, não.

2.2.2.2. No caso, a **Recorrente** alega (sem qualquer lastro) que a contratação foi para carga e descarga de insumos: serviço aparentemente regular (não extraordinário ou esporádico) e que não exige especialização extraordinária (embora necessário treinamento) – sendo assim, sem prejuízo de o serviço de carregamento e descarregamento ser essencial ao processo produtivo, a terceirização deste serviço é dispensável, o que torna impossível a concessão do crédito.

2.2.3. Ainda, não há nos autos um único documento que demonstre exatamente o serviço de intermediação de mão de obra prestado e, tampouco, para que local destinavam-se os funcionários contratados. No conceito amplo de intermediação de mão de obra, cabe a terceirização do serviço principal (contratação pela **Recorrente** de empresa que faz a contratação

de mão de obra) e agenciamento de mão de obra (contratação de empresa que selecionará o funcionário que será contratado pela **Recorrente**); se com alguma dificuldade pode-se ver no primeiro cenário a essencialidade do serviço, no segundo cenário não há qualquer essencialidade ou relevância ao processo produtivo tratando-se de mera despesa administrativa. Sobremais, não se tem ideia de qual serviço foi contratado, se essencial, se relevante, ou se administrativo, o que também recomenda a glosa.

2.3. O tema sobre a possibilidade de creditamento dos **FRETES DE COMPRA e PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO** é corriqueiro nesta Turma e não comportam longas digressões. Inclusive em precedente recente (fevereiro de 2020) foi concedido por unanimidade o crédito incidente sobre frete de compra em Acórdão de relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e, antes dele, o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (ainda que com construção jurídica diferente):

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO. O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso. (Acórdão 3401-007.413)

2.3.1. De fato, como constata o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401-005.234 *“há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.”*

2.3.1.1. Em adendo, inobstante frete de aquisição (e não de venda) e, por tal motivo, anterior ao processo produtivo, o transporte de insumo da lavoura à indústria é relevante a este (processo produtivo). A eliminação do transporte da matéria prima até a indústria, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo.

2.3.1.2. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a **Recorrente** arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga (salvo no caso de frete adquirido de pessoa física), de rigor a concessão do crédito.

2.3.2. A seu turno, ao transferir a mercadoria para porto, ferropuerto ou armazém alfandegado para formação de lote de exportação a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para

a exportação. Em verdade, o que descreve a fiscalização é simplesmente inviável – além de ilegal. Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote.

2.3.3. No ensejo, como o transporte de venda se utiliza de mais de um modal (rodoviário, ferroviário e marítimo) absolutamente natural a necessidade de transbordo, compondo este serviço o frete de venda.

2.3.4. Ainda no tema fretes de exportação/venda, cumpre destacar que frete e transporte não são expressões sinônimas. Frete é o valor que se paga para que uma mercadoria saia de um lugar e chegue a outro, o transporte é o deslocamento. É por este motivo que o *caput* do artigo 5º da Lei 10.893/04 dispõe que a base de cálculo do AFRMM é o frete “*que é a remuneração do transporte*” e o § 1º da mesma norma, em complemento, dispõe que compõe o frete não apenas o transporte mas “*todas as despesas portuárias com a manipulação de carga (...) e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes*”.

2.3.4.1. Em verdade, nem precisaríamos de Lei para saber a diferença entre frete e transporte. Imaginemo-nos adquirindo uma mercadoria online em um país estrangeiro. Ao clicarmos no botão de compra deparamo-nos com a informação de **frete** grátis. Após de sete dias a sete meses de espera, o funcionário da transportadora bate em sua porta dizendo, “*cá está a sua mercadoria, mas para eu te entregar você precisa pagar as despesas portuárias e a capatazia*”. Sua resposta será:...

2.3.4.2. É claro que as taxas de embarque, os serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga são pagos pelo armador ao operador portuário, sendo apenas reembolsados pelo embarcador – o que significaria dizer que estes serviços não são *adquiridos* pela **Recorrente**, o que fulminaria o crédito por sua base de cálculo, *ex vi* art. 3º § 1º inciso I das Leis 10.833/03 e 10.637/02:

Art. 3º (...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;

2.3.4.3. No entanto, a norma acima destina-se ao creditamento de revenda (inciso I) e insumos (inciso II). Para o creditamento de fretes, o inciso II do § 1º inciso II do artigo 3º alhures elege como base de cálculo não os itens adquiridos no mês, porém os itens incorridos no mês – o que faz absoluto sentido tendo em mente que é passível de gozo de crédito o frete de venda “*quando o ônus for suportado pelo vendedor*” (art. 3º inciso IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02) e não quando o **pagamento** for suportado pelo vendedor. Assim, se ao fim e ao cabo, o dispêndio saiu do bolso de outra pessoa que não aquela que tomou o serviço (pagando-o) é esta outra pessoa que não o tomador do serviço que suportou o ônus; é esta outra pessoa que não o tomador do serviço que tem direito ao creditamento.

2.3.4.4. E é por este motivo que (revendo posição anterior) deve ser revertida a glosa para as taxas de embarque, os serviços de capatazia, os e serviços portuários, e carga e

descarga no porto de embarque, não como insumo, mas como parte indissolúvel do **frete** de venda.

2.3.5. Entretanto, deve ser mantida a glosa dos fretes de produtos acabados uma vez que posterior ao processo produtivo (não essencial ao mesmo) e não há nos autos qualquer prova de sua relevância.

2.4. Em larga medida o raciocínio acima pode ser estendido à **ARMAZENAGEM DE COMPRA e DE TRANSBORDO** das mercadorias, com as respectivas taxas armazenagens. Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a armazenagem de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem desde que, e somente se, esta se mostrar essencial ou relevante ao processo produtivo e, no caso há.

2.4.1. Veja a soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. Desta forma, após a colheita e enquanto aguarda destinação industrial, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada (também sob pena de perda), tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao processo produtivo, bem como, o serviço de **CARGA E DESCARGA** da soja nos armazéns.

2.5. Afirma a fiscalização que, por ser vendedora de derivados de soja (NCM 12.01, 2304.0090 dentre outras) a **Recorrente** não apura **CRÉDITO PRESUMIDO NOS TERMOS** da Lei 10.925/04 e sim nos termos **DA LEI 12.865/2013** sendo que as aquisições de lenha de pessoa física para caldeiras e todas as demais de pessoa física (salvo de sebo, em que o crédito deve ser de 40%) devem ser glosadas. Em seu canto, a **Recorrente** destaca que a “*restrição imposta pela Lei 12.865/2013 é referente a aquisição de produtos classificados nos códigos NCM 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da TIPI*” e não para lenha adquirida para ser utilizada no processo produtivo, mas sem razão.

2.5.1. O artigo 29 de Lei 12.865/2013 estabelece suspensão das contribuições na “*venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00*” com a permissão de creditamento das vendas no mercado interno ou para exportação das mercadorias descritas nos “*códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi*”.

2.5.2. Como se nota trata-se de uma exceção à regra descrita nos artigos 8º e 9º da Lei 10.925/04, isto é, a hipótese de suspensão das vendas de soja e outros grãos por pessoa física e cooperativa, com a possibilidade de crédito presumido para o adquirente. No intuito de deixar clara a exceção o legislador dispôs no artigo 30 da Lei 12.865/2013, “*o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi*”.

2.5.3. Desta feita, (sem prejuízo de o artigo 30 acima carecer de uma melhor redação) resta claro que as pessoas jurídicas que vendem mercadorias descritas nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja

classificada no código 2923.20.00 passaram a apurar crédito presumido com base na receita de **venda** destas mercadorias e não mais com base no valor de **compra** dos insumos.

2.5.4. Entender como quer a **Recorrente** que o artigo 30 da Lei 12.865/2013 limita-se à compra dos bens neles descritos é, (primeiro) ignorar a forma em que o regime especial de creditamento (na venda) foi concebido, e (segundo) conceder crédito presumido por duas vezes (uma na entrada do insumo, outra na saída do produto acabado) para a mesma operação – o que, sem prejuízo de uma certa simpatia do Governo Federal e do Legislador pela atividade, não parece ser o caso.

2.6. Por fim, a **Recorrente** destaca a **ILEGALIDADE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS**, sem razão, entretanto. O Egrégio Sodalício definiu em Precedente Vinculante que o ICMS destacado em Nota não compõe a base de cálculo das contribuições; se não há incidência destas exações sobre o ICMS destacado em nota, não há crédito, a teor do que dispõe o artigo 3 § 2º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

2.6.1. Ademais, é inquestionável (pois não impugnado) que a **Recorrente** apurou o crédito presumido de biodiesel (e dos demais derivados de soja) pela receita bruta, com inclusão do ICMS. Em assim sendo, pelo mesmo motivo acima, o ICMS deve ser excluído da base de cálculo dos créditos.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do Recurso Voluntário (salvo aquisição de lenha de pessoa jurídica, matéria absolutamente estranha ao caso em voga) e a este dou provimento para reverter a glosa:

3.1. Da aquisição de combustível para empilhadeiras;

3.2. Dos serviços de recepção, expedição (inclusive expedição de grãos), pesagem, padronização, classificação, e conservação de grãos;

3.3. Do frete na aquisição de insumos, frete para formação de lote de exportação (inclusive ferroponto) salvo, em ambos os casos, os fretes contratados de pessoas físicas;

3.4. Da movimentação de carga, transbordo e serviço de carga e descarga de soja (a granel, inclusive);

3.5. Das taxas de embarque, dos serviços de capatazia e dos e serviços portuários de carga e descarga.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

## Voto Vencedor

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Redatora Designada

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator apenas no tocante à utilização de pallet para transporte do produto acabado, motivo pelo qual não seria essencial ao processo produtivo.

Ventilado o cerne da divergência, tem-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, a partir da concepção construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, ao analisar o sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, há de se considerar que a definição do conceito de insumo é relacional, uma vez que depende do exame do processo produtivo do contribuinte, de acordo com o papel do bem (produto ou serviço) adquirido perante a atividade realizada.

Noutro dizer, o enquadramento somente pode ocorrer após a análise da singularidade de cada cadeia de produção. Para tanto, como muito bem observado pelo Conselheiro Raphael Madeira Abad, no Acórdão de nº 3302-012.005 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, é necessário lançar mão de uma análise subjetiva segundo critérios objetivos.

Por conseguinte, entendo que gastos com embalagens de transporte, incluindo pallets, utilizadas para abrigar e proteger embalagens primárias e secundárias, constituem despesas relevantes e essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos, ainda que sejam utilizadas após o processo produtivo, para acondicionamento de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”. Do contrário, o produto final não teria condições de ser escoado e recebido de maneira correta se não fosse embalado e acondicionado dessa forma.

Tais embalagens, portanto, podem ser consideradas intrínsecas ao processo produtivo, uma vez que eventual exclusão iria interferir diretamente na qualidade e integridade do produto final, tornando-se indispensável ao exercício regular da atividade desenvolvida pela Recorrente.

Ainda sobre o conceito de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Assim, trata-se de um gasto que integra o processo produtivo, a justificar a natureza de insumos para tais dispêndios. Desse modo, a aquisição destes produtos constituem custos essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção, sendo possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, é certo que existem precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**  
No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.* (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo  
Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

DESPESAS/CUSTOS. ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. PESSOA JURÍDICA. CRÉDITOS. DESCONTO APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com aluguel de imóvel rural destinado às atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

CUSTOS. INSUMOS. AQUISIÇÃO. SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. CRÉDITO INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. (...) (Acórdão nº 9303-009.736 – CSRF / 3ª Turma; Sessão de 11/11/2019, Relator Rodrigo da Costa Pôssas)

Ante o exposto, as glosas com *pallets* para transporte do produto acabado após o processo produtivo, devem ser revertidas.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins