



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.900570/2016-60
RESOLUÇÃO	3102-000.358 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	GIOVELLI CIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ 08):

*Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento Eletrônico** (nº 40753.79746.150316.1.5.09-2269), relativo a **Cofins** na sistemática não cumulativa, vinculada a receita do **mercado externo**, do **4º trim/2013**, no valor de **R\$ 176.336,69**.*

*Os processos abaixo relacionados foram juntados ao presente por apensação visando decisão conjunta, em razão de terem sido abrangidos pelo mesmo procedimento de Auditoria Fiscal (dossiê administrativo nº 10010.015943/0117-83). São Pedidos de Ressarcimento Eletrônicos, relativos aos créditos de **Pis/Pasep** e **Cofins**, apurados do 4º trim/2013 ao 4º trim/2015, decorrentes de operações de **exportação** e de **vendas não tributadas no mercado interno**, nos valores totais de **R\$ 2.625.688,41 (Pis/Pasep)** e **R\$***

12.092.869,05 (Cofins), nesse total inserido aquele controlado no presente processo, conforme planilhas abaixo:

(...)

Conforme um único Despacho Decisório DRF/SAO/092/2017, de 10/02/2017, o direito creditório foi parcialmente reconhecido nos processos acima discriminados, nos totais de **R\$ 9.762.179,41 (Cofins)** e **R\$ 2.118.748,85 (Pis/Pasep)**, com base no Relatório da mencionada Auditoria Fiscal:

FUNDAMENTAÇÃO

4. Na ação fiscal levada a efeito junto à empresa requerente, procedeu-se à verificação da sua escrituração contábil e fiscal, a fim de examinar-se a apuração dos valores da COFINS e do PIS nos períodos abarcados pelos pedidos de ressarcimentos (4º Trim/2013 até 4º Trim/2015), à luz do critério da não-cumulatividade estabelecido pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e suas alterações posteriores.

5. De acordo com essa verificação fiscal, **restou confirmada a legitimidade parcial dos saldos credores** da COFINS e do PIS pretendidos pela contribuinte, **vinculados às operações de exportação e às vendas não tributadas no Mercado Interno** realizadas do 4º Trimestre/2013 ao 4º Trimestre/2015, conforme consta no Relatório Fiscal emitido pelo Auditor-Fiscal da RFB Matheus Ceretta Damião, **que integra o dossiê de auditoria nº 10010.015943/0117-83. Foi juntada cópia do Relatório Fiscal em cada um dos processos formalizados para tratamento dos créditos pretendidos pela empresa.**

6. Os valores considerados passíveis de ressarcimento na Auditoria Fiscal totalizaram R\$ 9.762.179,41 da COFINS e R\$ 2.118.748,85 do PIS, como segue:

(...)

7. O direito ao ressarcimento dos saldos credores confirmados pela fiscalização é assegurado com base nos seguintes dispositivos legais:

- Art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e art. 5º da Lei nº 10.637/2002 (créditos da COFINS e do PIS não-cumulativos vinculados à exportação);

- Art. 16 da Lei nº 11.116/2005, c/c art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (créditos da COFINS e do PIS vinculados às vendas não tributadas do Mercado Interno: vendas efetuadas com suspensão, isenção alíquota zero ou não incidência);

- Art. 56-B da Lei 12.350/2010, vigente até 09/10/2013 (crédito presumido da agroindústria, oriundo da venda de farelo de soja/ Cód. NCM 2304), - Art. 31 da lei nº 12.865/2013, em vigor a contar de 10/10/2013 (créditos presumidos da agroindústria referentes à atividade de esmagamento de soja: venda de óleo de soja/cód. 15.07 Tipi, farelo de soja/cód. 2304.00 Tipi).

8. Nessas condições, considerando o resultado da ação fiscal realizada junto à contribuinte, é cabível o **reconhecimento parcial** do direito creditório pretendido, no montante de **R\$ 11.880.928,26** (sendo R\$ 9.762.179,41 da COFINS e R\$ 2.118.748,85 do PIS), conforme demonstrativos apresentados no item 6 supra.

9. **No tocante às parcelas dos créditos que foram consideradas improcedentes no procedimento de Auditoria Fiscal, no valor total de R\$ 2.837.629,20 (sendo R\$ 2.330.689,64 dos créditos pretendidos da COFINS e R\$ 506.939,56 do PIS), adotam-se**

neste Despacho Decisório como fundamentos para indeferir essa parte dos pedidos de ressarcimento os motivos de fato e de direito expostos no Relatório Fiscal contido no dossiê nº 10010.015943/0117-83, acompanhados das planilhas e demonstrativos neles referidos, cujo inteiro teor deve ser cientificado à contribuinte juntamente com este Despacho Decisório. (destaques acrescidos)

O Relatório da Auditoria Fiscal, no qual se fundamenta o Despacho Decisório, assim discrimina a respectiva análise dos créditos pleiteados, após descrever as intimações e as respostas fornecidas, bem como os documentos, a escrituração, as notas fiscais e as declarações analisados:

3- DOS DÉBITOS

Conforme se verifica em sua documentação, ***a contribuinte atua no recebimento e venda de grãos, na comercialização de fertilizantes, defensivos, entre outros, na extração de óleo vegetal, na produção de farelos e na produção de rações para alimentação animal.***

(...)

4- DOS CRÉDITOS

A contribuinte, ***de acordo com os pedidos de ressarcimento, solicitou créditos básicos e presumidos do Pis e da Cofins.*** A análise dos créditos objeto de auditoria foi realizada por amostragem, mediante confronto da EFD - Contribuições com as notas fiscais de entrada e a contabilidade auxiliar apresentada.

No decorrer da análise da apuração das contribuições realizadas pela contribuinte, ***foram encontradas inconsistências que resultaram na glosa de valores utilizados como base de cálculo para o crédito das contribuições, as quais serão detalhadas nos tópicos seguintes.***

4.1- CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE BENS PARA REVENDA

A contribuinte apurou créditos sobre "bens adquiridos para revenda" conforme o disposto no inciso I do art 3º da Lei nº 10.833 de 2003 (e da Lei nº 10.637 de 2002).

No período analisado, ***constam neste item inúmeros fretes de compras de produtos agrícolas para revenda tais como adubo, uréia, calcário, dentre outros. Apesar desses produtos estarem no campo de incidência das contribuições, no período analisado, eles estavam com suas alíquotas reduzidas a zero.***

Diferentemente do frete de venda, na legislação do Pis e da Cofins não há previsão legal para apurar crédito sobre o frete de compra. ***O frete de compra é considerado custo do bem ou insumo adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo dos créditos em sendo o produto adquirido tributado pelas contribuições.*** Em sentido contrário, se o produto não for tributado pelo Pis e pela Cofins, o frete da compra não comporá a base de cálculo dos créditos.

Sendo assim, ***foram glosados os créditos sobre os fretes de compras de bens para revenda não tributados pelas contribuições.*** A planilha de fretes glosados encontra-se na página 71 e os valores totais das glosas são apresentados na tabela do tópico 5.

4.2- CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Em relação aos créditos sobre "bens e serviços utilizados como insumo", não se admite que filiais não industriais apurem créditos sobre essas despesas. Apenas a matriz, instalada na cidade de Guarani das Missões é unidade industrial (fl. 57), realiza o esmagamento dos grãos, podendo, portanto, apurar crédito sobre aquisição de insumos na forma do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833 de 2003. Assim, foram glosados os valores registrados como bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos alocados nas filiais não industriais.

A contribuinte informou que não presta serviço de transporte a terceiros (fls. 56), sendo os veículos próprios utilizados para transporte de grãos ou produtos prontos adquiridos, na transferência de produtos entre unidades, no transporte de produtos industrializados ou in natura vendidos, ou ainda veículos leves como caminhonetes e automóveis utilizados para fins diversos. Desta forma, não poderá apurar crédito de Pis e da Cofins sobre despesas incorridas na manutenção e com combustível (óleo diesel, gasolina, e lubrificantes) utilizados na frota própria na forma do inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003 e legislação complementar. O combustível utilizado na unidade industrial como insumo (hexano, lenha, etc) dá direito de crédito sendo portanto mantido o direito ao creditamento desses itens.

Em alguns períodos, existem compras do insumo "canola" de pessoa jurídica cooperativa com suspensão das contribuições das quais tomou-se crédito integral. Tal contabilização na base de cálculo dos créditos básicos é indevida. Desta forma, conforme art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004, a compra deste produto com suspensão dá direito ao crédito presumido, sendo, portanto, os valores incluídos na linha do cálculo dos créditos presumidos nas planilhas de apuração da folha 73. Além disso, foram identificadas compras do mesmo produto ("canola") de cooperativas de produção agropecuárias utilizando CST de tributação integral. O art. 9º, inciso III, da Lei nº 10.925 de 2004, regulamentada pelos arts. 2º, 3º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 660 de 2006, prevê a suspensão das contribuições sobre vários produtos, inclusive os do capítulo 12, o qual o produto "canola" está inserido, quando vendidos para empresas fabricantes de produtos destinados à alimentação humana ou animal. A venda com suspensão, quando cumpridos os requisitos da lei, não é de aplicação facultativa, visto que, doutra forma, a cadeia de tributação seria seriamente afetada, flutuando conforme entendimentos diversos das empresas vendedoras. Desta forma, tais compras foram glosadas da base de cálculo dos créditos básicos e alocados na linha dos créditos presumidos.

Em alguns meses, a contribuinte tomou crédito sobre produtos descritos como "vassoura", filtros automotivos, extintor de incêndio, entre outros produtos relacionados nas planilhas "insumos glosados" (pg. 69) como insumo de produção. Tais bens não podem ser considerados insumos à luz do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833 de 2003 e da legislação tributária complementar.

A lista dos bens e serviços utilizados como insumos glosados neste procedimento encontram-se nas planilhas da folha 69. Os valores totais das glosas são apresentados na tabela do tópico 5.

4.3- CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE DESPESAS DE FRETE NA COMPRA

A contribuinte, quando intimada, apresentou planilha dos fretes de venda que compuseram a base de cálculo dos créditos pleiteados. Em análise a esses dados, verificou-se que havia fretes de compras de mercadorias contabilizados como frete

de vendas em desacordo com o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833 de 2003 (e da Lei nº 10.627 de 2002).

Assim, a empresa foi novamente intimada para que separasse tais fretes (fls. 52/53).

*Diferentemente do frete de venda, na legislação do Pis e da Cofins não há previsão legal para apurar crédito sobre o frete de compra. **O frete de compra é considerado custo do bem ou insumo adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo caso o produto adquirido seja tributado pelas contribuições.** Em sentido contrário, se o produto não for tributado pelo Pis e pela Cofins, o frete da compra não comporá a base de cálculo dos créditos.*

Desta forma, foram mantidos os fretes aplicados nas compras dos bens ou insumos tributados pelo Pis e Cofins, sendo glosados os demais por serem utilizados na aquisição de produtos não tributados (compra de grãos não tributados, compra de defensivos e produtos agrícolas alíquota zero, etc). As planilhas de fretes glosados encontram-se na folha 71 e os valores glosados das bases de cálculo são apresentados no tópico 5.

4.4- CRÉDITOS PRESUMIDOS INDEVIDOS

*A contribuinte apresentou, em resposta à intimação, planilhas com os cálculos dos créditos presumidos sobre as compras de grãos (fl. 48). No que diz respeito à soja, o cálculo efetuado pela empresa, entre os dias 01 e 08 de outubro de 2013 (período no qual vigorava a legislação já revogada), foi realizado da seguinte forma: **a empresa registrou a compra de soja mensalmente pelo custo, independente se a soja foi ou não industrializada ou revendida; fez o cálculo do crédito presumido (60%) e estornou créditos na proporção da receita bruta suspensa do mesmo mês sobre a receita total.***

O art. 8º da Lei nº 10.925 de 2004 preceitua que o cálculo do crédito presumido deve ser feito considerando o valor dos insumos utilizados na industrialização, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperados pessoa física, dos produtos definidos no caput do dispositivo. Desta forma, entendemos que o cálculo do crédito presumido apresentado pela contribuinte está em desacordo pois não reflete a realidade do valor do insumo efetivamente consumido na industrialização, já que no período o grão adquirido também é revendido in natura, armazenado para revenda ou ainda utilizado em industrialização posterior. Além disso, o cálculo do estorno do crédito faz uma proporção inexata, utilizando a receita suspensa sobre a receita total do mês, não tendo qualquer relação com o insumo efetivamente industrializado.

*A contribuinte foi então intimada a apresentar o cálculo do custo do grão (soja) efetivamente industrializado. Assim, **apresentou planilhas (fl. 64) com o custo mensal do grão utilizado na industrialização, as quais serviram de base para a fiscalização recalcular o valor do crédito presumido.** Há que se ressaltar que **nem todo esse crédito presumido é ressarcível.** O art. 56-B da Lei nº 12.350 de 2010 vincula a possibilidade de ressarcimento do crédito presumido sobre a compra de soja à venda no mercado interno ou à exportação do produto "farelo de soja". Então, a contribuinte foi intimada a detalhar qual seria a proporção do grão que é transformada em farelo de soja. Em resposta (fl. 68), a empresa informou que a referida proporção era de 75%. Logo, 3/4 dos custos da soja utilizada no processo*

produtivo serviram de base para o cálculo do valor do crédito presumido ressarcível no período de 1º à 8 de outubro de 2013.

A partir de 9 de outubro de 2013, entrou em vigor nova legislação sobre o cálculo do crédito presumido relativo à soja. A partir desta data, o crédito passa a ser calculado sobre a receita da venda dos produtos e não mais sobre o valor da compra do grão. Assim, algumas linhas do crédito presumido calculado no formato revogado foram excluídos das planilhas da contribuinte, sendo realizados os ajustes necessários.

No mês de Fevereiro de 2015 a contribuinte revisou as saídas de farelo de soja e de óleo de soja vendidos entre os meses de outubro de 2013 e fevereiro de 2015, ajustando os créditos em sua contabilidade. Notou-se também que a mesma solicitou o ressarcimento de tais créditos somente no mês da revisão. Tal procedimento é incorreto já que o crédito deve ser tomado no mês da aquisição ou, neste caso, no mês da obtenção da receita da venda de farelo de soja ou do óleo. Assim, a contribuinte deveria ter retificado suas declarações e pedidos de ressarcimento para que tais créditos pudessem ser ressarcidos no período correto, sendo, portanto, glosados os ressarcimentos desses créditos. Comprovada a existência de tais créditos, os mesmos foram mantidos na escrituração para futuros abatimentos de débitos.

A contribuinte solicitou ainda ressarcimento de créditos presumidos vinculados à exportação referentes à compra de grãos (linhaça, canola, girassol, etc) de produtor rural pessoa física. Não há previsão legal para o ressarcimento de tais créditos, podendo ser utilizados somente para o abatimento de débitos das contribuições. Os arts. 56-A e 56-B, da Lei nº 12.350 de 2010 limitaram o ressarcimento dos créditos presumidos vinculados à exportação aos saldos de créditos presumidos existentes na data de publicação da lei ou aos créditos presumidos vinculados ao farelo de soja.

O novo cálculo do crédito presumido encontra-se nas planilhas da folha 73.

4.5 - CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE O IMOBILIZADO

A contribuinte apresentou planilha com a relação dos bens que compuseram a base de cálculo dos créditos do Pis e da Confins sobre o imobilizado (fl. 49), registrando em sua contabilidade auxiliar no item "Compra de ativo imobilizado 1/48". O art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637 de 2002 e nº 10.833 de 2003, permite apuração de créditos sobre bens do imobilizado para as seguintes finalidades: locação a terceiros, utilizados na produção de bens destinados à venda e para utilização na prestação de serviços.

Verificou-se que a contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos os valores de máquinas e equipamentos não utilizados para os fins definidos pela legislação de Pis e Cofins (locação a terceiros, utilizados na produção de bens destinados à venda e para utilização na prestação de serviços), como veículos leves comerciais e caminhonetes, sendo, portanto, glosados tais valores.

No mês de junho de 2012, a contribuinte alocou os saldos de depreciação restantes do imobilizado todos no mesmo mês. Questionada, a contribuinte não soube explicar o entendimento que legitimaria esta forma de apuração. Assim, na reapuração pela fiscalização, foram redistribuídos, mês a mês, os saldos de depreciação do imobilizado cuja tomada de crédito é permitida pela legislação. A partir do referido

mês, a empresa adotou o desconto integral (no momento da incorporação do ativo ao imobilizado) para os ativos comprados nos meses subsequentes.

A planilha dos créditos sobre o imobilizado reapurados pela fiscalização, encontra-se na folha 70 e os valores glosados das bases de cálculo são apresentados no tópico 5.

5 – CONCLUSÃO

(...)

Pelo exposto, em vista das constatações acima descritas, restou evidenciado que o crédito passível de ressarcimento para os pedidos listados no item "1 - Do Pedido" são os constantes das colunas "Valor Ressarcível" da tabela abaixo.

(...)

Lavrou-se o presente termo em uma via. A assinatura dos documentos elaborados neste procedimento se deu através de assinatura digital. (destaques acrescidos)

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 23/03/2017, apresentando uma única manifestação de inconformidade para os processos aqui em apreço, acompanhada de documentos, em 19/04/2017, conforme Termo de Solicitação de Juntada.

Faz um resumo dos fatos, no qual aponta sua atividade econômica (produção de grãos, comercialização de fertilizantes e defensivos e outras atividades ligadas ao agronegócio) e apresenta suas seis unidades filiais. Informa que a glosa parcial dos créditos pleiteados se deu pela ausência de vinculação com o processo produtivo de despesas realizadas em algumas unidades, bem como pela ausência de previsão legal.

Passa a discorrer sobre as seguintes glosas:

1.1 CRÉDITO INDEVIDO SOBRE DESPESAS DE FRETE DE COMPRAS

Diz, em relação aos fretes nas compras de insumos (grãos), os quais serão direcionados à industrialização das diversas unidades da Recorrente, tais como óleo, farelo, grãos beneficiados para exportação ou sementes, que a glosa contraria a interpretação sistêmica dos seguintes comandos normativos: o artigo 8º, § 3º da Instrução Normativa 414/2004, o artigo 13, § 1º do Decreto-Lei 1.598/77; o inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Cita jurisprudência administrativa e judicial.

Assim, entende que todas as despesas vinculadas às unidades produtivas, relativas a fretes sobre compra de insumos (grãos para indústria de óleo, farelo, grãos para a indústria de beneficiamento), devem ser validadas.

Também, julga não assistir razão à glosa de créditos calculados sobre fretes de compras de produtos para revenda, tais como defensivos agrícolas e autopeças. Afirma ter todas estas contas segregadas, conforme documentação em anexo. E que a razão para o afastamento da glosa tem suporte legal no art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 c/c artigo 13 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Alega que, por disposição legal, o custo de aquisição de produtos ou mercadorias para revenda integra a despesa de transporte. Dessa forma, entende que o direito ao crédito sobre aquisições de mercadorias para revenda obrigatoriamente compreende o custo de transporte inerente a essa operação. Cita jurisprudência administrativa, concluindo que a glosa não pode ser mantida.

Em outra frente de defesa, entende inaplicável a restrição ao direito ao crédito com frete pela não tributação da mercadoria adquirida para revenda (cereais de produtores pessoas físicas, compras de peças e defensivos agrícolas à alíquota zero).

Afirma que a não tributação, cuja restrição reside na regra do inciso II, § 2º, do artigo 3º, não tem aplicabilidade no caso em tela.

Primeiro, pois se está tratando do custo do frete pago nas compras de cereais e defensivos agrícolas e não propriamente destes produtos. Diz que, além disso, o serviço de frete está sujeito ao pagamento das contribuições, não tendo fundamento a aplicação do dispositivo legal acima citado. Cita jurisprudência administrativa acerca do direito ao crédito sobre a despesa do frete em si e não sobre a natureza do produto adquirido.

Segundo, ainda que se esteja tratando de frete e não propriamente dos grãos cereais adquiridos de pessoa física, mesmo assim se impõe o afastamento da restrição contida no dispositivo legal citado. Isso, porque estes insumos, quando comercializados no mercado interno, estão abrangidos pela suspensão (art. 9º da Lei nº 10.925/2004); e quando comercializados no mercado externo estão protegidos pela imunidade prevista no art. 149 da Constituição Federal. Assim, no caso dos grãos, entende que não existem os fenômenos da isenção, alíquota zero ou não alcançados pela contribuição a atrair a regra do inciso II, § 2º, do artigo 3º.

Terceiro, porque, mais uma vez, não se está tratando dos defensivos agrícolas e autopeças e, sim, dos fretes sobre as compras destes produtos, sendo inadequada a imposição da restrição advinda do citado normativo.

Acrescenta que, não obstante, referida regra restritiva teria sido superada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c artigo 16 da Lei nº 11.116/2005. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ reconhecendo a aplicabilidade destes dispositivos, tornando-os efetivos na "manutenção" dos créditos e conseqüentemente na forma de aproveitamento (finalidade).

Conclui que a despesa de frete sobre compras de grãos e produtos não tributados gera direito a crédito de PIS e COFINS, pois são insumos utilizados na produção agroindustrial da Recorrente. E a despesa do frete sobre compras de defensivos agrícolas e autopeças para revenda igualmente gera crédito, eis que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá o de transporte.

1.2 CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE DESPESAS MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE FROTA PRÓPRIA

Iniciando pela Manutenção, a contribuinte diz possuir unidades espalhadas em diversos municípios do Estado, sendo todas as unidades produtivas, seja de beneficiamento de grãos, seja de produção de óleo e farelo, inexistindo dúvida que referidas unidades necessitam que o insumo recebido seja deslocado para tais dependências, a fim de dar seqüência ao processo produtivo desenvolvido pela Recorrente. Informa que, para tanto, a empresa possui veículos próprios, cuja finalidade precípua é almejar melhor eficiência e resultado em suas operações.

Em suas palavras:

Mais do que sabido que os canais de comercialização de grãos e farelo de soja convivem com a separação geográfica entre a produção agrícola e as unidades de beneficiamento. Nesse sentido, a adoção de transporte próprio é um instrumento

indispensável para garantir a competitividade destas commodities, em cujos mercados prevalecem como padrão de concorrência o preço.

A Recorrente deve necessariamente buscar otimizar a pontualidade do transporte do insumo a fim de abastecer suas unidades produtivas, que tem capacidade limitada de beneficiamento, de modo que o transporte dos grãos estão diretamente ligados à sua cadeia produtiva, de forma organizada. Além disto, o transporte próprio se faz necessário para evitar perdas com más condições de acondicionamento.

*Em suma, o sistema de transporte da grãos é um pilar fundamental na cadeia produtiva, pois a maior parte dos custos desta **commodity** é dado pelos custos de transporte, muitas vezes suportados pela Recorrente, através do uso de seus próprios veículos.*

Ora, se a Recorrente possui veículos utilizados diretamente em sua cadeia produtiva, o que não há qualquer controvérsia a respeito disto, não se sustenta a glosa sobre as despesas de manutenção desta frota.

Os bens e os serviços diretamente utilizados, necessários e essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda, dão direito ao creditamento na medida em que estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente.

Então significa dizer que a despesa com a manutenção dos veículos próprios não pode, de modo algum, ser extirpada da base de créditos de PIS e COFINS. São custos inerentes ao processo produtivo da Recorrente.

Cita jurisprudência que entende corroborar sua tese.

Registra que a Fiscalização admitiu crédito calculado sobre despesa com combustíveis e lubrificantes aplicado no processo produtivo da extração de óleo de soja, na matriz, conforme despacho decisório. Julga existir contrassenso neste raciocínio, pois se o gasto com 'combustível e lubrificante' foi admitido, o mesmo tratamento deve ser aplicado à despesa de manutenção destes veículos, sobretudo, para as demais unidades de beneficiamento de grãos que integram a cadeia produtiva da Recorrente.

Passando aos Combustíveis, alega que esta glosa complementa a mesma linha de argumentação traçada em relação à Manutenção. Reitera que as filiais, unidades beneficiadoras de grãos, revestem-se de estabelecimentos produtivos, de modo que devem receber o mesmo tratamento conferido à unidade de processo produtivo de extração de óleo de soja, na qual se concordou com o aproveitamento de crédito sobre despesas de combustível e lubrificante, a título de insumo.

Explica que sistematicamente transfere os grãos (insumos) para seus estabelecimentos industriais de beneficiamento. E que o frete de insumos (matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem etc) entre estabelecimentos, que estejam em fase de industrialização, compõe o custo de produção para fins de apuração do crédito. Cita mais jurisprudência.

Conclui que computa corretamente as despesas de combustíveis e lubrificantes no transporte dos grãos que serão destinados ao beneficiamento/industrialização, merecendo ser afastada a glosa.

1.6 DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA

Entende ter o direito de receber os créditos passíveis de ressarcimento devidamente corrigidos pela Selic, desde a data do protocolo, o que não foi contemplado no Despacho Decisório, contrariando a legislação regente e a orientação do CARF, que vem seguindo a jurisprudência do STJ, cujos precedentes transcreve (IPI).

Aponta que o direito à correção pela Selic desde a data do protocolo decorre da Súmula 414/STJ, de modo que tanto o crédito já ressarcido, quanto o crédito ora em litígio, devem ser corrigidos pela Selic.

Encerra com o seguinte pedido:

ISTO POSTO, requer-se a Vossas Senhorias, que se dignem a receber a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE e documentos tempestivamente apresentados, para o fim de acolher as razões expostas, reformar o despacho decisório e assim deferir os créditos glosados.

Outrossim, requer-se que todos os atos, despachos, e/ou decisões, seja intimado o representante legal da Recorrente, no endereço da qualificação desta peça; (...).

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ 08), por meio do Acórdão nº 108-004.041, de 16 de outubro de 2020, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório trazido a litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o endereço postal pelo contribuinte fornecido para fins cadastrais à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N° 247/02 E N° 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF n° 247/02 e n° 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp n° 1.221.170/PR), da Nota SEI n° 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB n° 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. MANUTENÇÃO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço; bem como os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica.

Na hipótese de utilização mista, ou seja, em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, cumpre o devido rateio.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO PELA SELIC.

Nos termos da legislação vigente, não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, que:

1. Direito creditício sobre frete de compras.

(...) A despesa de frete sobre compras de grãos e produtos não tributados gera direito a crédito de PIS e COFINS, pois são insumos utilizados na produção agroindustrial da Recorrente. A despesa do frete sobre compras de defensivos agrícolas e autopeças para revenda igualmente gera crédito, eis que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá o de transporte.

Deste modo, inegável a necessidade do acolhimento do presente recurso para operar a reforma em sua integralidade.

2. Direito creditício sobre manutenção, combustíveis e lubrificantes de frota própria. Concedido. Fato novo. Necessidade de prova de rateio. Retorno para Diligência.

*(...) De pronto deve ser dito que o **direito de mérito foi concedido pelo acórdão da 31ª Turma de Julgamento**, entretanto no seu desfecho, a presente decisão trouxe fato novo ao deslinde do ponto.*

*A necessidade de rateio em caso de utilização mista é **questão de prova**. Tal ponto não consta na fundamentação da despacho decisório que originou a manifestação.*

(...)

*Claramente, a fiscalização não concedeu o direito creditício por uma de **questão de direito**.*

*Desse modo, o acórdão da 31ª Turma **cria** uma prerrogativa fática nova ao presente contencioso administrativo, vale dizer, necessidade de prova pré-constituída no ponto.*

Assim, havendo o acolhimento de presente recurso sobre esse ponto, impõe-se a produção de prova pericial ou, pelo menos, a adoção de diligências suficientes para segregar o quantum se refere ao direito concedido.

3. Do Direito à correção monetária sobre crédito concedido extemporaneamente.

(...) o direito à atualização monetária dos pedidos de ressarcimento a contar do decurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, na forma do art. 24 da Lei n. 11.457/2007, é matéria resolvida definitivamente no SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, em recurso representativo de controvérsia: (...)

Assim, a decisão deve merecer ser reformada, para que a Recorrente tem o direito de receber os créditos passíveis de ressarcimento devidamente corrigidos pela SELIC, desde os 361 dias passados do protocolo.

É o relatório.

VOTO

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

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

1 DOS CRÉDITOS SOBRE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E BENS PARA REVENDA NÃO TRIBUTADOS

Ao apreciar a controvérsia acerca dos créditos apurados sobre fretes na aquisição de insumos e bens para revenda não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS, o v. acórdão recorrido manteve a glosa promovida pelo Despacho Decisório, sob o fundamento de que, para apuração de créditos, é necessário que “[...] *na aquisição de bens ou serviços estes sejam sujeitos ao pagamento da contribuição, pois, caso contrário, não gera direito creditório algum, devendo o respectivo frete seguir o mesmo regime*”.

Por sua vez, a recorrente defende que “[...] *as despesas de fretamento de compras de produtos não sujeitos a tributação ou a pagamento são despesas determinadas, individuais e tributadas pelas contribuições sociais ao PIS e COFINS*”, de modo que “[...] *não permitir o direito ao crédito de um gasto onerado pelas contribuições sociais fere a legalidade, bem como o a não cumulatividade*”.

No mesmo sentido, ressalta que “[...] *aqui estamos tratando do custo do frete pago nas compras de cereais e defensivos agrícolas e não propriamente destes produtos. O serviço de frete está sujeito ao pagamento das contribuições, assim, mais uma vez não tem fundamento a aplicação da regra do II, § 2º do artigo 3º*”.

No que se refere ao frete sobre compras de defensivos agrícolas e autopeças para revenda, a recorrente destacou que “[...] *igualmente gera crédito, eis que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá o de transporte*”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

A controvérsia cinge-se à interpretação e alcance dos seguintes dispositivos do artigo 3º da Lei nº 10.833/03:

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

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

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Grifamos)

Quanto ao enquadramento do frete na condição de **serviço utilizado como insumo**, parece-me inexistir controvérsia quanto ao frete ser um serviço, ou seja, uma obrigação de fazer. E, em relação a ser considerado um insumo, entendo ser de fácil percepção o caráter essencial daquele para o desenvolvimento da atividade econômica em análise, uma vez que, sem o transporte da matéria-prima e dos demais componentes até a unidade onde serão transformados em um novo produto, a fabricação do produto é inviabilizada.

Assim, sendo considerado um serviço utilizado como insumo, o frete relativo à aquisição de insumos se enquadra no disposto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03 e, por conseguinte, gera direito ao desconto de crédito relativo ao custo arcado pelo contribuinte.

Quanto ao disposto no inciso II, do §2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, entendo que, nos termos do próprio dispositivo, tal vedação ao direito de creditamento se aplica exclusivamente ao **valor** da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Tendo sido a operação relativa ao frete submetida ao pagamento da contribuição, não há que se falar em aplicação do referido dispositivo ao presente caso, mesmo que o produto objeto do frete não esteja sujeito ao pagamento da contribuição.

E tal entendimento se mantém tanto se o valor do frete for cobrado de forma autônoma, quanto se ele compuser o custo do produto adquirido.

Isto porque, sendo considerado autonomamente, trata-se de serviço utilizado como insumo e está sujeito ao pagamento da contribuição, por conseguinte, dá direito ao desconto do crédito.

Por sua vez, quando compõe o custo do produto adquirido – havendo a devida discriminação da parte relativa ao frete –, também será devido o direito ao creditamento, tanto por se tratar de insumo, quanto em razão da vedação ao creditamento se aplicar apenas ao **valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, o que não alcança o valor do frete.

Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

Frise-se que, qualquer interpretação ampliativa da vedação ao direito de creditamento, além de não encontrar respaldo legal, configura afronta ao princípio da não-cumulatividade, impedindo a concretização da técnica estabelecida para impedir a incidência do tributo em cascata.

Neste sentido, cito o recente precedente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 10183.901781/2012-56; Acórdão nº 9303-013.878; Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; sessão de 16/03/2023)

Da mesma forma, também deve ser assegurado o direito à apropriação de créditos relativos ao frete na aquisição de bens para revenda não tributados, uma vez que o valor do frete compõe o valor de aquisição do produto, de modo que o direito ao crédito está compreendido no artigo 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/03, supra transcrito.

Neste sentido, assim está disposto na Instrução Normativa RFB nº 2121/22:

Art. 171. **Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição:**

(...)

II - **o valor do seguro e do frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador.** (Grifamos)

Assim, considerando que o custo de aquisição é composto pelo valor do bem adquirido (não tributado) e pelo valor do frete contratado para seu transporte até o estabelecimento da adquirente (tributado), a parcela do custo total que sofre a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, no caso, o valor pago a título de frete, enseja direito ao crédito, visto que, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, a vedação ao creditamento

se aplica apenas ao **valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, o que não alcança o valor do frete.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos fretes na aquisição de insumos e bens adquiridos para revenda não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS.

2 DOS CRÉDITOS SOBRE MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE FROTA PRÓPRIA – RATEIO DE CUSTOS

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o v. acórdão recorrido se manifestou no sentido de que *“[...] é possível concluir pela apuração de crédito a título de insumo em relação a manutenção e aos combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de veículos na transferência de grãos das filiais para industrialização na matriz”*.

Por outro lado, destacou que, para tanto, *“[...] deve-se observar o devido rateio destes custos com manutenção, combustíveis e lubrificantes em relação à utilização da frota própria nas demais atividades que não conferem direito a crédito a título de insumo”*, razão pela qual concluiu pela manutenção da glosa, sob o fundamento de que: *“[à] falta de tais informações, inviável se torna o rateio, não sendo possível se admitir o crédito a título de insumo em relação à manutenção, aos combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de veículos”*.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega que:

[...] o direito de mérito foi concedido pelo acórdão da 31- Turma de Julgamento, entretanto no seu desfecho, a presente decisão trouxe fato novo ao deslinde do ponto. A necessidade de rateio em caso de utilização mista é questão de prova. Tal ponto não consta na fundamentação da despacho decisório que originou a manifestação.

Neste cenário, considerando que o v. acórdão recorrido teria criado uma prerrogativa fática nova ao presente contencioso administrativo, a recorrente pugna pela *“[...] produção de prova pericial ou, pelo menos, a adoção de diligências suficientes para segregar o quantum se refere ao direito concedido”*.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal (fls. 8/16), que embasou o Despacho Decisório, os créditos pleiteados foram integralmente glosados pela autoridade fiscalizadora, assim como, a pretensão da recorrente, na manifestação de inconformidade, era de reforma integral da glosa, de modo que não havia qualquer pertinência/exigência para realização do rateio entre os custos relativos à manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de veículos.

Por pertinente, transcrevo o trecho do Relatório Fiscal que demonstra o fundamento para glosa dos créditos em sede de Despacho Decisório:

A contribuinte informou que não presta serviço de transporte a terceiros (fls. 56), sendo os veículos próprios utilizados para transporte de grãos ou produtos prontos adquiridos, na transferência de produtos entre unidades, no transporte de produtos industrializados ou in natura vendidos, ou ainda veículos leves como caminhonetes e automóveis utilizados para fins diversos. Desta forma, não poderá apurar crédito de Pis e da Cofins sobre despesas incorridas na manutenção e com combustível (óleo diesel, gasolina, e lubrificantes) utilizados na frota própria na forma do inciso II, art. 8º da Lei nº 10.833 de 2003 e legislação complementar.

Neste cenário, (i) considerando que o v. acórdão recorrido reconheceu o direito da recorrente à apropriação de créditos em relação à manutenção e aos combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de veículos, mas, exclusivamente, em relação aqueles veículos utilizados na transferência de grãos das filiais para industrialização na matriz, e (ii) considerando que não foi concedida à recorrente a oportunidade de realizar a comprovação individualizada e identificada de emprego de cada aquisição nos veículos utilizados para transferência de grãos das filiais para industrialização na matriz, de forma a permitir o rateio do crédito deferido, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem:

- a) intime a recorrente para apresentar comprovação individualizada e identificada de utilização dos insumos relativos à manutenção e aos combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de veículos na transferência de grãos das filiais para industrialização na matriz, promovendo o rateio, fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade, em relação aos custos com manutenção, combustíveis e lubrificantes relacionados à utilização da frota própria nas demais atividades que não conferem direito a crédito a título de insumo;
- b) após apresentados os documentos exigidos ou findo o prazo sem manifestação da recorrente, cabe a unidade de origem analisar a existência ou não do direito creditório deferido com base no entendimento exarado no presente voto, quantificando-o, se for o caso, e elaborando relatório conclusivo;
- c) encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues