



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12585.720038/2014-61</b>                          |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 3202-000.392 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de agosto de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTACAO SA            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, para que a unidade de origem elabore parecer conclusivo, de acordo com o REsp nº 1.221.170/PR, a Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e o Parecer COSIT nº 5/2018. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3202-000.379, de 22 de agosto de 2024, prolatada no julgamento do processo 10880.722100/2014-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria (Relatora), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. O contribuinte, no processo, solicita crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificada, a recorrente, em sede de Recurso Voluntário, reiterou os argumentos contidos na impugnação, requer seja a reformada a decisão para, em síntese, aproveitar os créditos sobre insumos, serviços e bens, glosados durante o período de fiscalização sob o argumento de que aludidos bens e serviços estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo da Requerente.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Não havendo questões preliminares, passa-se a análise do mérito.

A atividade da Recorrente é a produção e comercialização de grãos, farelos, óleos vegetais e biodiesel para os mercados interno e externo e contempla as atividades industriais de processamento, esmagamento de grãos, refino e envasamento de óleos.

Isto posto, a Recorrente objetiva o creditamento de créditos que entende possuir com origem na legislação da COFINS no regime não cumulativo, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. É o que passa a se analisar.

### Da Glosa dos bens utilizados como insumos

Insurge-se a Requerente contra as glosas realizadas sobre os itens abaixo discriminados:

i) bens utilizados como insumos;

| Material Glosado |
|------------------|
| BAGACO DE CANA   |
| BAGACO DE CANA   |
| BANHA SUINA      |

|                                       |
|---------------------------------------|
| BRIQUETE DE SERRAGEM                  |
| CARVAO MINERAL COMBUSTIVEL            |
| CAVACO DE MADEIRA                     |
| LACRE NUMERADO PERSONALIZADO COR AZUL |
| LENHA DE EUCALIPTO                    |
| MATERIAL DE REFERENCIA CERTIFICADO    |
| OLEO DIESEL B INTERIOR                |
| OLEO MISTO USADO PARA BIODIESEL       |
| OLEO MISTO USADO PARA BIODIESEL       |
| OLEO MISTO USADO PARA BIODIESEL       |
| PALHA DE AMENDOIM                     |
| RESIDUO DE LENHA                      |
| SACO PLASTICO TRANSPARENTE P/ AMOSTRA |
| SERRAGEM                              |
| SULFATO DE CALCIO (GESSO AGRICOLA)    |

Como consignado pela autoridade fiscalizadora, a glosa aqui combatida se deveu antes à impossibilidade de apuração de crédito na operação realizada do que propriamente à consideração do bem no conceito de insumo. Daí decorreu o fato de a auditoria haver admitido créditos em outras operações de compra dos mesmos insumos. As transações alvo da glosa foram classificadas nos documentos fiscais com Códigos de Situação Tributária (CST) correspondentes a operações que não dão direito a créditos no regime não cumulativo. Trata-se de aquisições que não submetem o vendedor ao pagamento das contribuições por se enquadrarem em hipóteses de isenção, não incidência ou aplicação de alíquota zero. Nessas situações, a apuração de créditos sofre de barreira legal inscrita no inciso II, §2º, art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Em sua defesa, a contribuinte alega que houve emissão incorreta dos documentos fiscais pelos fornecedores e argumenta que eventual prejuízo à Fazenda por eventual recolhimento a menor de tributo deve ser deles exigido, e não por meio de glosa do crédito do destinatário. Em reforço, alega que as consultas realizadas demonstram “apenas erro por parte do fornecedor, posto que nem a operação, nem o produto adquirido autorizavam a dispensa do pagamento das contribuições, relevando destacar que a apuração deve ser feita segundo a situação realmente ocorrida, de modo que qualquer prejuízo por eventual recolhimento a menor de tributo pelo fornecedor deve ser exigido dele, e não através de glosa na apuração de créditos.

Por certo, a Recorrente protocolou pleito no qual invoca direito de crédito passível de lhe ser ressarcido pela Administração Tributária. Para reconhecer esse direito, é preciso que a autoridade fiscal a quem cabe o exame do pleito tenha segurança da liquidez e certeza do direito demandado para reconhecê-lo legítimo. Colocada em xeque a legitimidade do crédito pleiteado, à autoridade cabe o indeferimento do pleito.

Não assiste razão à Recorrente quando alega que o erro do fornecedor na emissão do documento fiscal não produz nem altera direitos, de modo que o crédito não pode ser prejudicado pelo reconhecimento desta falha.

Cumpre destacar, que em sede de manifestação de inconformidade, a interessada não trouxe nenhum elemento que recomponha as necessárias certeza e liquidez do direito de crédito trazendo a escusa de que os documentos fiscais teriam sido emitidos com erro de classificação pelos fornecedores. A despeito dessa linha de

argumentação, nenhuma documentação veio acompanhar a alegação de que as operações estariam sob o âmbito de tributação regular, sujeitas, portanto, ao pagamento das contribuições pelos fornecedores. Importa acrescer que eventuais erros na emissão de documentos fiscais são passíveis de correção mediante carta de correção. Não há notícia de que a interessada tenha diligenciado junto a seus fornecedores a fim de que eventuais equívocos fossem corrigidos.

Isto posto, ao contrário do entendimento da Recorrente consignado no Recurso Voluntário, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, conforme art. 373 do Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015.

Assim, tratando-se de direito creditório, cabe a Recorrente comprovar o crédito pleiteado mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal responsável pela análise desse suposto crédito, impondo a glosa dos créditos considerados não passíveis de verificação pela autoridade fiscalizadora.

Portanto, no presente tópico recursal, considerando que a Requerente não apresentou nenhum fato novo em sede de recurso, não há reforma a fazer.

#### **Da Glosa relativa aos serviços utilizados como insumos**

De igual modo, em sede de Recurso Voluntário a Requerente requer sejam afastadas as glosas sobre os serviços abaixo descritos:

##### **ii) serviços utilizados como insumos;**

| <i>Descrição dos serviços</i>            |
|------------------------------------------|
| ALUGUEIS - INDL                          |
| ARMAZENAGEM MERCADO EXTERNO              |
| CALIBRACAO DE EQUIP. DE QUALIDADE        |
| EXPORTACAO CAPATAZIAS                    |
| EXPORTACAO CONT. ANALISE QUALIDADE       |
| MAN/CONS AREAS E EDIFICIOS               |
| MAN/CONS MAQUINAS E EQUIPAMENTOS         |
| MAT APLICADOS OBRAS OU MANUT CIVIS       |
| MAT APLICADOS OBRAS OU MANUT ELETRICAS   |
| MAT APLICADOS OBRAS OU MANUT MECANICAS   |
| MATERIAIS P/ MANUTENCAO MAQ E EQUIP      |
| SERVICO DE ARMAZENAGEM/TRANSBORDO - INDL |
| SERVICO DE CALIBRACAO DE EQUIPAMENTOS    |
| SERVICO DE TORNO (MAO-DE-OBRA)           |
| SERVICO DE USINAGEM RETIFICA             |
| SERVICO EM OBRAS OU MANUT CIVIS          |
| SERVICO EM OBRAS OU MANUT ELETRICAS      |
| SERVICO EM OBRAS OU MANUT MECANICAS      |
| SERVICOS DE CARGA E DESCARGA             |
| SERVICOS DE TERCEIROS - PJ ME            |
| SERVICOS DE TERCEIROS - PJ MI - INDL     |

Sobre os créditos decorrentes dos insumos acima identificados, a Requerente argumenta que são indispensáveis e necessários para desenvolvimento da sua atividade. Desta feita, com fulcro no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 e Consulta COSIT nº 69 de 14 de março de 2013, requer o aproveitamento de crédito sobre os serviços aplicados nas manutenções de máquinas e equipamento ligadas diretamente ao processo produtivo.

Para sustentar o direito pleiteado, cita as decisões proferidas nos Processos nº 11020.001952/2006-22, Recurso Voluntário nº 369.519 da 2ª Turma Ordinária,

julgado em 08 de dezembro de 2010 e Processo nº 13986.000148/200562 julgado pela 4ª Câmara da Terceira Turma Ordinária na Sessão de 25 de julho de 2013.

Aduz a Recorrente que os créditos sobre os insumos, serviços e materiais glosados durante o período de fiscalização, estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo da Requerente, sendo indiscutível, que a supressão de qualquer serviço ou bem, comprometeria o seu processo produtivo.

Alega ainda, que o entendimento da fiscalização manifestado no Despacho Decisório convalidado pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil face ao conceito de insumos estabelecido pela IN/SRF nº 404/2004, está em total desacordo quanto ao decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-01.741, que afastou a aplicação da citada IN/SRF nº 404/2004.

Em verdade, considerando o entendimento fixado no Resp 1.221.170/PR do STJ, para fins de interpretação do conceito de insumo deve-se privilegiar uma hermenêutica intermediária sendo que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, em outras palavras, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Senão vejamos:

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista

nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, insumos correspondem aos bens e serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Dito isto, considerando a particularidade do processo produtivo da Recorrente e a relação direta dos bens ou serviços objeto de controvérsia quanto aos serviços supramencionados, somado ao entendimento exarado pela Corte Superior no Resp 1.221.170/PR, entendo serem necessárias informações adicionais a fim de delimitar e detalhar a utilização dos respectivos serviços considerando que a supressão de tal serviço de forma individualizada pode insurgir em prejuízos dentro do processo produtivo da Recorrente.

Nada obstante, vislumbro a necessidade de conversão em diligência sob o fundamento de que a negativa de creditamento em parte foi pela aplicação do conceito restrito de insumo, ao passo que a Recorrente busca a aplicação ampla do conceito. Sendo assim, neste tópico, há dúvidas a serem dirimidas sobre a comprovação da efetiva associação dessas despesas com o processo produtivo da Recorrente.

Ato contínuo, analiso as demais glosas para delimitar o objeto da diligência proposta por esta Relatora.

#### **Da Glosa relativa à redução da base de cálculo dos bens utilizados como insumos na importação**

Sobre a glosa incidente nos insumos adquiridos por importação, verifica-se que as glosas de créditos tomados sobre insumos importados se pautaram na rejeição das bases de cálculo dos créditos consignadas nos Dacon. O motivo do corte de créditos se deveu ao confronto entre os valores dessas bases de crédito e os verificados nos sistemas da Administração Fiscal. Neste caso, a fiscalização reduziu a base de cálculo dos créditos de forma a que ela corresponda aos valores presentes nos sistemas de registros de importação.

Não há, portanto, correção a ser feita neste tópico. Mantida a glosa.

#### **Da Glosa relativa aos serviços de fretes**

Argumenta a Recorrente que a fiscalização recusou a tomada de créditos calculados sobre serviços de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda nos casos em que o ônus foi suportado pela contribuinte na condição de vendedora. Tal conduta, afirma, desrespeita o disposto no inciso IX, art. 3º e inciso II, art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003. Em sua tese alega que:

*“As despesas de armazenagem ora glosadas no trabalho fiscal, abrangem atividades que sem as quais se torna impossível a atividade fim da empresa. A título de exemplo: Na compra de soja em grãos em que a mercadoria tenha que ficar depositada em Armazéns Gerais de terceiros para posterior remessa aos seus estabelecimentos industriais, ocorrem despesas de armazenagem; na remessa de produtos acabados para formação de lotes com fins específicos de exportação nos portos, ocorrem despesas de armazenagem, atividades essas inerentes e indispensáveis à atividade fim da empresa. Logo, deve ser afastada a glosa procedida e restabelecido o crédito pleiteado neste tópico, em relação aos serviços mencionados”.*

Entretanto, conforme verificado pela fiscalização, a Recorrente termina por agrupar despesas que tem naturezas distintas. Sendo certo, que a autorização legal alcança apenas as despesas com armazenagem e frete relacionados às operações de venda. Portanto, armazenagem vinculada a operações de compra de soja não gera créditos não cumulativos.

A auditoria, ao contrário do alegado, considerou sim a possibilidade de apuração de créditos sobre armazenagem na operação de venda. As glosas se voltaram contra os créditos apurados sobre armazenagem não relacionada a venda e sobre despesas à margem do disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Da mesma forma, conforme esclarece a fiscalização, a armazenagem com fins de formação de lotes de exportação não se caracteriza como despesa vinculada a uma operação específica de venda, mas de uma despesa vinculada a fase anterior a de venda, e também, dessa forma, não é geradora de créditos.

No que tange à glosa de crédito dos fretes nas compras e fretes de transferência, também assiste razão à fiscalização.

Portanto, neste tópico, mantenho a glosa sobre o referido item.

#### **Da Glosa relativa aos bens do ativo imobilizado**

A legislação é clara ao determinar o aproveitamento de créditos calculados em relação ao valor de aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e não a todos os bens registrados pela pessoa jurídica e que sejam necessários ao desenvolvimento e manutenção de suas atividades.

Entretanto, conforme detalhado pela fiscalização, custos com edificações e benfeitorias não estão alcançados pela regra mais benéfica e não geram créditos sobre o valor de aquisição. Nesse sentido, as edificações e benfeitorias utilizados

nas atividades da empresa incorporam-se ao ativo imobilizado e são geradoras de créditos não cumulativos de PIS e Cofins segundo a marcha das depreciações e amortizações, nos termos do art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15 da mesma lei. Portanto, correta a glosa de créditos calculados sobre os custos de aquisição de materiais usados em construções.

Neste item, portanto, mantida a glosa.

Finalmente, entendo ser necessária a conversão do presente em diligência sob o fundamento de que a negativa de creditamento realizada no item 2. Da glosa relativa aos serviços utilizados como insumos (fls. 07) em parte foi pela aplicação do conceito restrito de insumo, ao passo que a Recorrente busca a aplicação ampla do conceito. Sendo assim, neste tópico, há dúvidas a serem dirimidas sobre a comprovação da efetiva associação dessas despesas com o processo produtivo da Recorrente.

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência à unidade de origem para que a autoridade fiscal:

- 1 – Proceda à análise dos serviços utilizados como insumos (item 2 – Da glosa relativa aos serviços utilizados como insumos) à luz dos conceitos de essencialidade e relevância consignados no Recurso Especial n. 1.221.170/PR do Superior Tribunal de Justiça.
- 2 – Para tanto, caso entenda necessário, intime o sujeito passivo para prestar outros esclarecimentos, tais como planilhas ou outros documentos que julgar imprescindíveis;
- 3 – Por fim, requer-se a intimação da Recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias.
- 4 – Após, retornem os autos a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, para que a unidade de origem elabore parecer conclusivo, de acordo com o REsp nº 1.221.170/PR, a Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e o Parecer COSIT nº 5/2018.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

RESOLUÇÃO 3202-000.392 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12585.720038/2014-61

DOCUMENTO VALIDADO