



<b>Processo nº</b>	13971.000029/2004-98
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-012.808 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	BUNGE ALIMENTOS S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

**INSUMOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.**

Geram créditos os valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas, desde que o produto final resultante da utilização desses: bens ou serviços esteja relacionado no rol de produtos cujas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM - estão relacionadas no art. 3º, §10, da Lei nº 10.637, de 2002.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. ICMS.**

O valor do ICMS, quando recuperável, não compõe o valor do estoque de abertura, não gerando créditos presumidos quando da mudança do regime cumulativo para o da não cumulatividade.

**CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA. INDUSTRIALIZAÇÃO DE MERCADORIA DESTINADA À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. POSTERIOR VENDA DE RESÍDUOS DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO (NÃO DESTINADA À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL). IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.**

Restando demonstrado que os insumos são adquiridos de pessoas físicas para produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, o fato de surgirem resíduos/subprodutos como consequência natural e incontornável do processo de industrialização, os quais poderiam ser eliminados, mas acabam sendo destinados a outros processos industriais, não transforma os insumos adquiridos para industrialização de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, em insumos adquiridos para industrialização de resíduos ou subprodutos, de modo que a pessoa jurídica faz jus ao crédito presumido integral sobre às referidas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário na forma a seguir. Por unanimidade de votos para reverter as seguintes glosas: 1) Linha 03 – Serviços utilizados como insumos. Glosa 2 – Fretes correspondentes a grãos exportados; 2) Linha 5 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas. Glosa 3 – Falta de comprovação referente ao crédito de despesa de aluguel pago a empresa GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.; 3) Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 3 – Estorno de insumos adquiridos de pessoas físicas aplicados na industrialização de produtos não constantes do art. 3º, §10. Do óleo de soja insumido na produção de maionese; 4) Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 1 – Falta de Comprovação referente ao CTRC 454734; e 5) Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 2 – Frete correspondente a grãos exportados. Pelo voto de qualidade, por negar provimento em relação ao tópico “Crédito presumido relativo a estoque de abertura. ICMS”, vencidos os Conselheiros Renan Gomes Rego e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. Por maioria de votos, reverter a glosa de créditos presumidos relacionados tópico “Dos Subprodutos gerados na produção do Óleo de Soja ou da Farinha de Trigo”, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

*(documento assinado digitalmente)*

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

*Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp), por meio qual a interessada acima identificada procedeu a compensação de débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com créditos da contribuição para o PIS/Pasep, sob o regime da não cumulatividade.*

*Conforme verificado no último Dacon, retificado em 17/12/2008, de fls. 441 a 443, documentos, arquivos digitais, na análise dos créditos e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte, dentre outros elementos, foram reconhecidos e confirmados os créditos correspondentes às Linhas 04 - Despesas de Energia Elétrica; Linha 06 - Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de Pessoa Jurídica; Linha 07 - Despesas financeiras de empréstimos e financiamentos junto à Pessoa Jurídica, e limha 27 - (-) Ajustes Negativos de Créditos. Quanto às demais linhas do Dacon foram efetuadas as glosas especificadas mais adiante neste relatório.*

*Para melhor visualização dos valores envolvidos no trimestre em questão, reproduzo abaixo um resumo dos quadros constantes do Despacho Decisório (letra "a" - fl. 531), onde constam os valores informados, os glosados e os reconhecidos, em relação aos créditos vinculadas às receitas no mercado interno e externo;*

Créditos Mercado Interno			
	Período de Apuração		
	outubro	novembro	dezembro
Valor Informado	4.287.639,86	4.701.763,49	3.630.971,56
<b>Glosas/Saort</b>	<b>292.520,42</b>	<b>302.737,45</b>	<b>299.343,07</b>
Valor Reconhecido	3.995.119,44	4.399.026,04	3.331.628,49

  

Créditos Mercado Externo			
	Período De Apuração		
	outubro	novembro	dezembro
Valor Informado	3.383.575,12	3.428.034,32	2.995.138,80
<b>Glosas/Saort</b>	<b>261.500,44</b>	<b>259.533,96</b>	<b>305.493,29</b>
Valor Reconhecido	3.122.074,68	3.168.500,36	2.689.645,51

*Com base no Parecer Saort n.º 273 de 2008, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Blumenau decidiu: a) reconhecer parte dos créditos, b) convalidar os descontos informados no Dacon retificador e os de ofício (Parecer Saort), da própria contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa apurada no trimestre, conforme as tabelas constantes da fl. 536; c) convalidar a utilização de ofício de créditos do Mercado Externo para desconto no Mercado Interno em virtude de insuficiência de crédito apurada em novembro (R\$ 260.759,28) - ajuste MI da tabela b2 (fl. 536); d) reconhecer os saldos de créditos (zerados) existentes ao final do trimestre (dezembro/2003) e antes da compensação objeto do presente processo (Crédito Mercado Externo e de Exportação);*

*e) admitir as retificações das Dcomp, protocoladas em 22/09/2006 e em 19/12/2008; f) não homologar a compensação de débito próprio da Cofins (dezembro/2003) em virtude do esgotamento dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportações; g) determinar que se proceda à cobrança do débito compensado objeto do item anterior, no valor de R\$ 2.252.135,43; h) determinar que se proceda ao lançamento de ofício das insuficiências apuradas em desconto de créditos da própria contribuição, de acordo com o apurado no item "b", e que os processos seja juntados por apensação para análise e tramitação conjunta.*

*Consta no Despacho Decisório que, conforme item "b", o saldo de crédito oriundo do 3º trimestre, reconhecido no processo n.º 13971 000254/2003-38 foi integralmente utilizado em compensação de débito da Cofins do período de apuração de setembro/2003, não restando saldos deste trimestre.*

*A seguir, coloca-se uma breve síntese acerca do Parecer Fiscal elaborado com base no procedimento fiscal efetuado na empresa, com as glosas efetuadas, conforme as linhas do Dacon, bem como os argumentos do contribuinte em sua manifestação de inconformidade:*

#### *Do Parecer Fiscal - Glosas*

##### *1) LINHA 01 - Bens adquiridos para revenda*

*1.1) Glosa 1: Esta glosa refere-se à falta de comprovação da associação entre as operações de aquisição de soja (NCM 1201.00.90 - Outras espécies de soja triturada) e, em menor escala, de outros insumos tais como milho em grão, em períodos anteriores ao trimestre em questão e os complementos de valores atribuídos a estas operações.*

*1.2) Glosa 2: Refere-se a duas notas fiscais – NF11517 e NF11518 (Anexo 111), as quais, contrariamente ao registrado no arquivo RVJ, referem-se a operação do CFOP 1.922 - Simples faturamento decorrente de venda para entrega futura" e não ao CFOP 1.102 - Compra para comercialização.*

*O fundamento para a glosa reside no fato de que cabem os créditos previstos no art. 3º, inciso I da Lei n.º 10.637 de 2002, quando da entrada real do bem comprado para revenda ou industrialização. No caso presente, teriam sido creditados os valores de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.*

*1.3) Glosa 3: Aquisições com fim específico de exportação, relativa à aquisição de bens com o fim específico de exportação (FEX), situação em que não há incidência da exação, nos moldes do art. 5º. da Lei n.º 10.637 de 2002.*

*1.4) Glosa 4: Falta de comprovação relativa a 1 (uma) Nota Fiscal não entregue, dentre as 27 notas solicitadas constantes dos arquivos RVJ do trimestre em análise.*

##### *2) LINHA 02 - Bens utilizados como insumos*

*2.1) Glosa 1: Refere-se a 1 (uma) Nota Fiscal, a qual contrariamente ao registrado no arquivo INJ (Aquisições de insumos para industrialização), refere-se à operação do CFOP 1.922 - Simples faturamento decorrente de venda para entrega futura" e não ao CFOP 1.101 - Compra para industrialização.*

*O fundamento para a glosa reside no fato de que cabem os créditos previstos no art. 3º, inciso I e II, da Lei n.º 10.637 de 2002, quando da entrada real do bem comprado para revenda ou industrialização. No caso presente, teriam sido creditados os valores de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.*

2.2) *Glosa 2: Falta de Comprovação, referente as Notas Fiscais relacionadas no item 101 do relatório fiscal (fl. 473), conforme solicitação feita através da Intimação n.º 356/2008, de forma que foram glosados os respectivos valores por falta de comprovação.*

2.3) *Glosa 3 (INJ) - Complementos de valor: A contribuinte efetua operações de compra, venda e industrialização de insumos (preponderância de soja) com preço a fixar, feitas de pessoas físicas e jurídicas. O fisco concentrou o foco da análise especificamente nas notas de Complemento de Valor (TNF 72), especificamente nas operações de aquisição de insumos com contratos de preços a fixar*

*Com base na análise das notas de remessas, constataram-se ocorrências de remessas sem direito a créditos no regime da não cumulatividade, conforme relacionadas na planilha de fl. 474, tais como as remessas com código CFOP 1501 - Entrada de mercadoria recebida com o fim específico de exportação no arquivo PEX - Aquisições com fim específico de exportação, ao contrário do informado no arquivo CFOP 1101 - Compra para industrialização.*

*Conforme o relatório fiscal, as glosas se fundamentaram, em síntese, no fato de que o direito ao crédito do PIS/Pasep apurado na modalidade não cumulativa foi regulado respeitando o regime de competência. Não foram consideradas as complementações dos valores, ocorridas no regime não cumulativo, em relação às remessas (aquisições) ocorridas no período da cumulatividade, bem como em relação àquelas que no regime da não cumulatividade, não geram direito aos créditos.*

2.4) *Glosa 4 - Complementos de valor: Referem-se a notas registradas no arquivo (INJ), pelas quais não houve a comprovação das remessas físicas das aquisições dos insumos correspondentes (Demonstrativo 2-4 - arquivo INJ).*

### 3) LINHA - 03 Serviços utilizados como insumos

3.1) *Glosa 1 - Falta de Comprovação relativa aos créditos correspondentes aos documentos não apresentados, solicitados através da Intimação n.º 356/2008, onde foram solicitadas cópias de 170 conhecimentos de transporte de carga, conforme demonstrativo de fl. 480*

3.2) *Glosa 2 - Fretes correspondentes a grãos exportado: Foram glosados, nesta linha, os custos de fretes efetuados por Pessoa Jurídica correspondentes (e proporcionais) às aquisições de produtores Pessoa Física (créditos presumidos) para revenda, cujos insumos foram objeto de estorno, conforme demonstrativo de estorno (EST\_Ag).*

*Considerando que a aquisição de insumos para revenda pressupõe a operação de frete entre o estabelecimento produtor e o adquirente (contribuinte), o fisco decidiu por estornar também os créditos correspondentes às aquisições objeto do demonstrativo EST\_Ag. Como as informações apresentadas pela contribuinte, em seus arquivos digitais e/ou demonstrativos, não foram suficientes para a plena vinculação entre cada aquisição e o seu respectivo frete, foi adotado um critério de apuração de proporcionalidade, considerando apenas as aquisições de soja, insumos onde haveria a maioria dos estornos (cerca de 30% no trimestre em análise). Com base na mesma proporção de soja adquirida de pessoa física (crédito presumido) em relação ao total de aquisições de soja, foi obtido o valor proporcional dos respectivos fretes. Sobre este valor, foi aplicado o mesmo percentual de estornos em relação ao total de soja adquirida de pessoa física, para então se chegar ao valor proporcional dos fretes relativos aos valores estornados das aquisições de pessoas físicas.*

### 5.) LINHA 05 - Despesas de alugueis de prédios locados de Pessoas Jurídicas

5.1) *Glosa 1 - Despesas com armazenagem: Tratam-se de despesas com armazenagem, com aproveitamento de créditos a título de despesas de aluguéis de prédios locados de*

pessoas jurídicas (Lei 10.637/2002, art. 3º, inciso IV), nas quais não se incluem as despesas relativas a armazenamento, nos períodos de apuração sob análise.

5.2) *Glosa 2 - Adiantamento a Fornecedor: Refere-se a valores pagos a título de "antecipação de preço" ou "adiantamento a fornecedor", os quais, segundo o fisco, não se caracterizam como incorridos no mês para fins de creditamento, conforme o requisito do art. 3º, § 1º da Lei nº 10.637 de 2003.*

5.2) *Glosa 3 - Falta de Comprovação: Quanto a comprovação das despesas alocadas neste item do Dacon, conforme intimações nºs 356 e 455/2008, a contribuinte deixou de apresentar a documentação relativa aos pagamentos as empresas S/A Moinho da Bahia, Moinho Jauense Indústria e Comércio de Alimentos LTDA. e Granosul Agroindustrial LTDA. Foram glosados esses créditos com base no art. 24 da IN SRF nº 600 de 2005.*

6) *LINHA 09 - Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado*

6.1) *Glosa 1 - Código de Fornecedor Inválido: Efetuada a glosa em razão da incorreta identificação do fornecedor do bem para o Ativo Imobilizado, o que impossibilita a verificação da origem do bem quanto a tratar-se de aquisição feita de pessoa jurídica domiciliada no país, quando os créditos seriam passíveis de reconhecimento, a teor das disposições da Lei nº 10.637 de 2002 (art. 3º, inciso VI, §3º, inciso I).*

6.2) *Glosa 2 - Fornecedor é empresa incorporada: Conforme o fisco apurou, em síntese, os registros relacionados ao crédito de depreciação (arquivos DEPR) devem informar os dados da aquisição original de cada bem, o que deve corresponder à pessoa jurídica da qual a aquisição foi efetuada. No caso em tela, foi atribuída a identificação da empresa incorporada (Santista) ao "código do fornecedor", não informando quanto ao fornecedor originário do bem (pessoa física, jurídica, importação, etc..), motivo pelo qual foi efetuada a glosa, pelos mesmos fundamentos do item anterior.*

6.3) *Glosa 3 - Fornecedor é a própria empresa: Tratam-se de casos em que foi verificado, pelo CNPJ constante dos arquivos digitais, que o fornecedor do bem era o próprio estabelecimento Matriz (Gaspar/SC) e mais 4 filiais localizadas em S. Fco. do Sul/SC, Tupanciretâ/RS, Santo Augusto/RS e Esteio/RS. São em número de 112 o total de estabelecimentos com o fornecedor sendo a própria empresa, no conjunto de 67.056 registros, objetos da presente glosa. Na grande maioria dos casos, tem-se um estabelecimento atuando como o fornecedor do bem do Ativo Imobilizado para outro estabelecimento da mesma empresa.*

*Intimada a esclarecer os fatos a contribuinte explicou que as situações em que constava o CNPJ da Companhia como fornecedor dos bens, tratavam-se de ocorrências de bens importados, para os quais não há inscrição válida de CNPJ para cadastro do fornecedor. Assim, tendo em vista do crédito ser admitido apenas com relação as aquisições feitas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, foram glosadas as aquisições que tem por fornecedor a própria empresa por se referirem a importações, conforme declaração da própria contribuinte.*

6.4) *Glosa 4 - Falta de Comprovação, referente a várias notas de aquisição de bens solicitadas em intimação fiscal (imobilizado) relacionadas à aquisições que denotavam aparente atipicidade do fornecedor face ao bem adquirido, pelas quais a contribuinte deixou de apresentar os respectivos comprovantes.*

6.5) *Glosa 5 - Inconsistência da data da aquisição: Conforme o conjunto de registros constantes dos arquivos "DEPR" do trimestre, foi verificada, para algumas aquisições, a incompatibilidade entre a "Data da Aquisição", constante dos arquivos, e as de abertura do estabelecimento do fornecedor ou com a data de baixa do mesmo, conforme base CNPJ/RFB. Intimada a prestar esclarecimentos, não houve efetivo atendimento do*

requerido, dando ensejo às glosas, visto que esses registros, tais como informados, corresponderiam a operações com fornecedores inexistentes a época (data da aquisição anterior à da abertura ou posterior a da baixa do estabelecimento fornecedor).

7) LINHA 10 - Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóvel de Terceiros

Para análise da procedência das informações constantes da linha 10, a fiscalização adotou os mesmos critérios adotados para a linha 09, sendo que a fundamentação para as glosas e a legislação aplicadas são as mesmas lá descritas.

7.1) Glosa 1 - Código de Fornecedor inválido não correspondem a identificações validas no CNPJ.

7.22) Glosa 2 - Fornecedor é empresa incorporada, onde se constatou que as tabelas apresentam estatísticas idênticas às feitas para a linha 09, relativamente aos registros em que os bens seriam adquiridos de empresas incorporadas.

7.4) Glosa 3 - Fornecedor é a própria empresa, assim colocado por se tratarem de importações, conforme já exposto na fundamentação da Linha 09 - Glosa 3.

8) LINHA 11 - Devolução de vendas sujeitas à aliquota de 1.65%

Falta de Comprovação correspondentes a notas fiscais não apresentadas.

9) LINHA 16 - Bens adquiridos de Pessoas Físicas - Agroindústria

9.1) Glosa 1 - (AGS) Complemento de Valor em relação à operação com a soja, pela qual uma das modalidades de compra dessa commodity implica a fixação do preço – definitivo a posteriori (preço a fixar).

Na análise das notas de complemento na não cumulatividade, foram constatadas situações que ensejaram glosas parciais ou integrais e casos em que houve o deferimento integral dos créditos. Uma das hipóteses de ocorrência de glosa parcial foi àquela demonstrada na tabela de fl. 510, em relação a um dos contratos, em decorrência do qual ocorreram remessas com e sem direito a crédito, estas últimas decorrentes de aquisições ocorridas no regime da cumulatividade. Também houve casos em que as remessas foram identificadas nos arquivos APF - Aquisições de Pessoas Físicas (Comercialização), configurando-se também como sem direito a créditos. Os fundamentos dessas glosas são os mesmos da Linha 02 - Glosa 3 - itens 111 a 125.

9.2) Glosa 2 - Complemento de Valor: Falta de informação de remessas em relação às notas de complemento registradas nos arquivos AGS e AGD, pelas quais não houve a comprovação das remessas físicas das aquisições dos insumos correspondentes aos respectivos contratos, seja na cumulatividade ou na não cumulatividade (demonstrativo 16-2).

9.3) Glosa 3 (AGS) - Insumos adquiridos de Pessoas Físicas aplicados na industrialização de produtos não constantes do art. 3º, § 10º. Conforme o relatório fiscal, para que sejam considerados os créditos nesta linha (crédito presumido-agroindústria), o referido §10 do art. 3º da Lei n.º 10.637 de 2002 exige que o bem adquirido seja utilizado como insumo em processo industrial cujo bem resultante se inclua nas classificações fiscais do NCM 10 e que seja destinado à venda. Sendo assim, não foram considerados, para fins de créditos, os que não se enquadram nessas disposições, ou seja, insumos adquiridos de pessoas físicas, com registro de crédito presumido, mas de cuja industrialização tenham resultados produtos não constantes do rol do art. 3º, § 10, da Lei n.º 10.637 de 2002, tais como a borra de soja (NCM 1522 00.00) e maioneses (NCM 2103 90.11 e 2103 90.19).

9.4) *Glosa 4 - Falta de Comprovação relativa à notas fiscais solicitadas e não apresentadas, conforme os demonstrativos de fl. 526.*

10) *LINHA 17 - Serviços prestados por Pessoas Físicas - Agroindústria*

10.1) *Glosa 1 - Falta de Comprovação em relação ao crédito correspondente aos documentos fiscais não apresentados, conforme planilha de fl. 518.*

10.2) *Glosa 2 - Fretes correspondentes a grãos exportados: A contribuinte apresentou demonstrativo de estorno (EST\_Ag) correspondente às aquisições de insumos de produtores Pessoa Física que geram créditos presumidos - agroindústria. Em vista desse fato, foram glosados nesta linha os custos dos fretes, contratados de pessoas físicas, correspondente as referidas aquisições, objeto de estorno, conforme demonstrativo "EST\_Ag". Os valores glosados foram obtidos da mesma forma e com os mesmos critérios utilizados nos cálculos das glosas efetuadas na Linha 03 do Dacon.*

11) *LINHA 20 - Crédito presumido referente a estoque de abertura*

*O ICMS foi glosado da base de cálculo por não integrar o valor dos estoques a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido, quando recuperável.*

*Da Manifestação de Inconformidade*

*Seguindo a ordem ditada no Parecer que fundamentou o Despacho Decisório, a contribuinte assim se manifestou:*

1) *LINHA 01 - Bens adquiridos para revenda*

1.1) *Glosa 1 - Complementos de Valor - Falta de Informação de Remessas: alega que não procede a glosa efetuada, sendo que as devidas comprovações das remessas (contratos) pretéritas e as respectivas complementações seguem em anexo.*

1.2) *Glosa 2 - Simples faturamento para recebimento futuro: alega que ocorreu tão somente erro no CFOP 1922 de entrada constante das Notas Fiscais 11517 e 11518, posto que, na verdade, na NF 111756 e 138279 do fornecedor constou corretamente o CFOP 102.*

*No mérito, em relação as Glosas 1 e 2, alega que a interpretação dada ao art. 3º, incisos I e II da Lei nº 10.637 de 2002, é por demais restritiva, na exata medida que sua redação não contempla a hipótese da ocorrência da "tradição", e sim que menciona o ato da "aquisição", que ocorre independentemente da entrega imediata ou futura. Nesta linha, alega que a interpretação se contrapõe ao previsto no art. 1º da mesma lei, já que explicita que a contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela Pessoa Jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Aduz, ainda, que há contradição nos argumentos utilizados para analisar a sistemática da não cumulatividade do PIS, posto que o fato da incidência da contribuição na etapa anterior (aquisição) é o que legitima o direito ao correspondente crédito.*

2) *LINHA 02 - Bens utilizados como insumos*

2.1) *Glosa 1 - Simples faturamento p/recebimento futuro: Neste tópico, a contribuinte traz as mesmas alegações de mérito do tópico anterior, em síntese que a interpretação dada ao art. 3º incisos I e II, da Lei nº 10.637 de 2002, é por demais restritiva, que sua redação menciona o ato da "aquisição", que ocorre independentemente da entrega imediata ou futura, que a interpretação se contrapõe ao previsto no art. 1º da mesma lei, já que explicita que a contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela Pessoa Jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil; que há contradição*

*nos argumentos utilizados para analisar a sistemática da não cumulatividade do PIS, posto que o fato da incidência da contribuição na etapa anterior (aquisição) é o que legitima o direito ao correspondente crédito.*

*2.2) Glosa 2: alega que não procede a glosa, que as Notas Fiscais 19438, 46815, 537, 538, 48939, 49186 e 58249 solicitadas através da intimação nº 356/2008 foram localizadas e seguem anexo, que a NF 82507 será trazida à colação em 30 dias.*

*2.3) Glosa 3 - Complemento de Valor: Sob este tópico, a contribuinte tece, inicialmente, algumas considerações sobre o regime de caixa e competência, bem como as formas de comercialização da soja - compra e venda com preço fixado e a fixar, mercado futuro, etc. - e remete a vários artigos do Código Civil Brasileiro - artigos 246, 481, 482, 486 e 487*

*Alega que os auditores se equivocam quando afirmam que a 'tradição' da soja em grão pelo produtor seria o marco temporal caracterizador da realização da receita ou ganho, de forma a aplicar o regime de competência; que o tipo de contrato que utiliza se completa pelas sucessivas entregas da mercadoria e complementações de valor decorrente da fixação futura do preço, ai sim respeitando o regime de competência, que não se está diante de compra e venda parcelada, onde o fato jurídico 'aquisição' se constituiria pela 'tradição', independente do recebimento do preço integral no mesmo momento; que nesta espécie de contrato, a 'complementação' do preço está sim inseparavelmente vinculada à aquisição, posto que faz parte do objeto do contrato que se está completando.*

*Sustenta que, sob a égide da legislação que instituiu a não cumulatividade, há que se conferir o direito ao crédito correspondente ao valor do complemento por se estar diante de uma única relação jurídica a qual poder-se-ia chamar de "complexiva", lembrando a definição aplicada ao fato gerador do imposto de renda, na medida em que a aquisição não ocorre quando da entrega da mercadoria, mas além dela, quando o preço for totalmente formado pela fixação futura*

*Alega, ainda, que a Lei nº 10.637 de 2002 não tratou especificamente dessas modalidades de operações, que não estabeleceu os critérios comentados pelos auditores em seu parecer para justificarem as glosas dos créditos sobre o complemento da nota fiscal emitida por ocasião da fixação do preço definitivo, tendo estes criado uma interpretação atípica para retirar o direito às glosas. Reporta-se a um trecho específico do parecer fiscal, à página 37, e para contrapor-se ao que alega ser uma interpretação fiscal, remete aos artigos 1º e 4º da Lei nº 10.637 de 2002, e alega que inexiste os critérios e conceitos tal como postos pelos auditores fiscais, que não há qualquer referência à tradição dos bens móveis como regra para a não cumulatividade; que a lei trata de aquisição e esta não necessariamente se completa pela entrega do bem naquele momento, muito menos se o bem será entregue em uma ou mais ocasiões ou paga em uma ou mais vezes.*

*Reitera que os incisos II e III do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637 de 2002 deixa evidente que, no contexto da não cumulatividade, também está contemplada a questão dos "custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta lei", independente da pretendida entrega física da mercadoria. Em suas palavras:*

*Portanto, se parte ou a integralidade da mercadoria adquirida foi entregue no período cumulativo, os valores correspondentes as notas fiscais de remessa evidentemente não geraram crédito do PIS naquela época nem no momento da nota complementar de preço de forma retroativa. Esta última sim, como complemento do preço e da aquisição em si, cujo fato ocorreu sob a égide do período não cumulativo confere à Impugnante o direito*

*ao credito correspondente. Ora, conforme reconheceram os Srs. AFRFR este fato jurídico da origem à incidência do PIS mesmo não havendo o entrega física da mercadoria, e por outro lado, de forma contraditória e restritiva ao extremo, não confere o direito de crédito respectivo 1/impugnante.*

*Data vénia, não procede o argumento de que seriam situações distintas: são equivalentes sim e a lei não corrobora a interpretação trazido à baila no Parecer que sustentou o Despacho Decisório.*

*Remete, ainda, ao § 10 do art. 10º da Lei n.º 10.637 de 2002 para alegar que, mesmo no caso dos produtores rurais pessoas físicas, embora não haja previsão de incidência da contribuição sobre seu faturamento ou receita bruta, há direito ao crédito presumido na aquisição de bens quando da complementação de valor, independente da coincidência ou não da quantidade de bens entregues. Destaca que o crédito presumido é calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas. Ressalta, ainda, que a formação do preço dos cercais, a partir da Lei n.º 10.637, de 2002, foi majorada, incluindo o crédito presumido do PIS, repassado aos produtores.*

**2.4) Glosa 4 - Falta de Informação de Remessas:** Alega que os arquivos digitais (COMPL) com as devidas comprovações das remessas (contratos) pretéritas e as respectivas complementações de valor seguem em anexo. Esclarece que os créditos envolvidos nessas glosas são decorrentes de NF de complemento. Remete aos mesmos argumentos envolvendo NF de complemento de valor esposados na glosa 3 da Linha 2

**3) LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos**

**3.1) Glosa 1 - Falta de Comprovação:** Alega que não procede a glosa, que estará anexando cópia dos documentos não apresentados em até 30 dias, conforme relação constante do Demonstrativo 3-1 (fl. 449).

**3.2) Glosa 2 - Fretes correspondentes a grãos exportados:** Alega que não procede a presunção levada a efeito pelos auditores, posto que inexistiu a efetiva demonstração de quais fretes de mercadoria posteriormente exportada deveriam ser estornados. Remete a um trecho do parecer fiscal e termina por afirmar se tratar de presunção pura, sem sequer um caso real que seja confirmador desta presunção geral e irrestrita

**4) LINHA 05 - Despesas de aluguéis de prédios locados de Pessoa Jurídicas**

**4.1) Glosa 2 - Adiantamento a Fornecedor:** Alega que não procede a glosa, que a interpretação conferida pelo auditores ao disposto no art. 3º, inciso IV, § 1º, inciso II, da Lei n.º 10.637 de 2002, é por demais restritiva, na exata medida que sua redação não contempla a hipótese de ocorrência do inicio propriamente dito da utilização do prédio locado. Que o disposto nos incisos menciona o ato de 'incorridos no mês', que ocorreu efetivamente quando do adiantamento, que nada mais é do que o pagamento da locação, ainda que de forma antecipada, que, mesmo em caso de adiantamento, há que se compreender que isto representa o efetivo pagamento da locação contratada no termos do art. 3º, inciso IV, §1º, inciso II da Lei n.º 10.637 de 2002, e que é falso gerador do PIS.

**4.2) Glosa 3 - Falta de Comprovação:** Relativamente ao item (1) do Parecer, alega trazer a cópia do comprovante de pagamento da locação com a empresa Água Branca Armazéns Gerais LTDA., no valor de R\$ 396.331,20 e Granosul Agro industrial LTDA., no valor de R\$ 117.657,00. Quanto ao item (2), alega que está providenciando a juntada da cópia dos documentos faltantes referentes às empresas SA Moinho da Bahia e Moinho Jauense Ind. e Com. de Alimentos LTDA.

*Reitera que, quanto à empresa Moinho Jauense, o contrato de mútuo representou o pagamento da locação, ainda que não seja o meio usual, que, contabilmente, representa*

*um direito e uma obrigação, gerando efeitos tributários em favor do fisco, que os documentos faltantes estão sendo localizados e serão trazidos em 30 dias.*

**5) LINHA 09 - Encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado**

*Tratam-se de: "Glosa 1 - Código do fornecedor inválido"; "Glosa 2 - Fornecedor é empresa incorporada"; "Glosa 3 - Fornecedor é a própria empresa"; "Glosa 4 - Falta de Comprovação" e "Glosa 5 -Inconsistência da data de aquisição". Todas as glosas efetuadas sob este tópico são impugnadas sob a alegação de que a interessada está concluindo a revisão geral de todas as informações detectadas pelos auditores e que os arquivos digitais (DEPR) com as devidas retificações serão trazidos aos autos em 30 dias, de forma a comprovar o direito aos créditos.*

**6) LINHA 10 - Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóvel de Terceiros**

*Tratam-se de "Glosa 1 - Código do fornecedor invalido"; "Glosa 2 - Fornecedor é empresa incorporada" e "Glosa 3 – Fornecedor é a própria empresa". Todas as glosas efetuadas sob este tópico são impugnadas sob a alegação de que a interessada está concluindo a revisão geral de todas as informações detectadas pelos auditores e que os arquivos digitais (Amort) com as devidas retificações serão trazidos aos autos em 30 dias, de forma a comprovar o direito aos créditos.*

**7) LINHA 11 - Devolução de vendas sujeitas à alíquota de 1.65%**

**7.1) Glosa 1 - Falta de Comprovação, alega que está providenciando as cópias das Notas Fiscais 205340, 205341, 31794 e 31794 e que trará aos autos os documentos em até 30 dias, de forma a comprovar o direito ao crédito pleiteado**

**8) LINHA 16 - Bens adquiridos de Pessoas Físicas - Agroindústria**

**8.1) Glosa 1 (AGS) - Complemento de Valor: alega que não procede a glosa e remete aos argumentos de defesa esposados em relação à LINHA 2 - glosa 3, para ratificar o mesmo em relação a esse tópico.**

**8.2) Glosa 2 - Falta de Informação de remessas (CD/DVD 1): remete aos argumentos esposados na LINHA 2 - glosa 5, ratificando-os em relação a este tópico. Quanto aos demais argumentos esposados no Parecer Saort, esclarece que anexa mídia magnética com a informação do nº dos correspondentes contratos.**

**8.3) Glosa 3 (AGS): Sob este item, inicialmente, a contribuinte remete à resposta feita ao item 18 da intimação nº 429/2007, do Processo nº 13971.000995/2006-24 crédito do mês de março de 2003, onde esclarece seu processo produtivo em relação aos insumos que julga serem passíveis de créditos, a teor do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637 de 2002.**

*Na sequência, explica que não é a soja que é utilizada na fabricação da maionese, o que daria azo ao posicionamento dos auditores, mas o óleo de soja, tendo atendido inquestionavelmente os termos do §10 do art. 3º da Lei nº 10.637 de 2002, que sob a ótica da interpretação dada ao dispositivo, tem direito ao crédito presumido pois produz mercadorias classificadas no Capítulo 12, como puderam concluir os auditores fiscais.*

*Traça alguns questionamentos sobre o que julga ser um raciocínio equivocado dos auditores fiscais, os quais teriam aplicado a sua interpretação à forma como o crédito será apurado, restringindo o direito ao crédito com violação ao art. III do CTN, pelos mesmos citados*

*Defende que, como se depreende do inciso II do art. 3º da Lei 10.637 de 2002, em combinação como §10º, não existe o caráter restritivo invocado pelos auditores, cuja interpretação seria mais ampla do que consta na lei, na medida em que esta estabelece*

*exclusivamente sobre qual base o crédito será calculado; que o crédito em si está concedido na primeira parte do dispositivo, que trazer uma segunda suposta condicionante como imprescindível a sua concessão, qual seja, que o produto seja destinado à venda, além da única efetivamente existente que é de produzir mercadorias classificadas no capítulo 12 é distorcer o real sentido da lei e suas disposições; que não há o engessamento pretendido, ou seja, de que a mercadoria produzida (classificadas no capítulo 12) devam ser imediatamente vendidas, sendo vedado o seu aproveitamento como insumo em outra mercadoria produzida, como a maionese, por exemplo; que o óleo de soja foi na verdade vendido, embora não na sua forma original, mas na condição de óleo como insumo na maionese, posto que no preço da maionese está o preço do óleo de soja consumido. Ressalta que o óleo de soja é que foi utilizado como insumo na maionese e não a soja em grão.*

*No que tange aos subprodutos gerados na produção do óleo de Soja ou da Farinha de Trigo, sustenta que o óleo de soja é objeto principal da industrialização da soja em grãos, adquirida de pessoas físicas, nos termos do § 10 do art. 3º da Lei n.º 10.637 de 2002, mas que os subprodutos que surgem dos resíduos desta industrialização são aplicados em outros processos industriais, ao invés de sua eliminação. Salienta que os 'subprodutos' não são insumos do óleo de soja refinado ou de outros produtos principais, mas que se constituem em resíduo do processo de transformação principal da soja em grãos em óleo de soja refinado ou do trigo em farinha, os quais poderiam ser eliminados, mas que, graças à criatividade dos químico e engenheiros de alimentos, foi dada uma destinação, tal qual está descrito no parecer e na resposta ao item 18 da intimação n.º 429/2007 - do processo n.º 13971.0000995/2003-24. Reafirma que esses subprodutos são tecnicamente desperdícios e restos do processo produtivo principal e não se pode negar o crédito conferido aplicando interpretação restritiva e não condizente com a lei correspondente.*

8.4) *Glosa 4 - Fatta de Comprovação: alega que não procede a glosa, que está providenciando as cópias dos documentos fiscais não entregues e que serão trazidos aos autos em 30 dias.*

9) *LINHA 17 - Serviços prestados por Pessoas Físicas - Agroindústria*

9.1) *Glosa 1 - Falta de comprovação: aduz ter anexado a cópia do CTRC 454734, referente à NF 135 e que está providenciando os documentos referentes às NF 18997 e 18996 para trazer aos autos em 30 dias, de forma a comprovar o crédito pleiteado.*

9.2) *Glosa 2 - Frete correspondente a grãos exportados: remete aos argumentos expendidos quanto à LINHA 3 - glosa 2.*

10) *LINHA 20 - Crédito presumido relativo a estoque de abertura*

*Alega que o ICMS integra o valor de aquisição de bens e mercadorias, exceto quando cobrado na condição de substituto tributário.*

*Cita os artigos referenciados no Parecer Fiscal, em especial o § 3º do art. 289 do RIR/99 e o art. 11 da Lei n.º 10.637 de 2002, para alegar, em síntese, que o art. 289 do RIR trata de custo do estoque, no que o ICMS é recuperável e, portanto, excluído do custo, enquanto o § 1º, do art. 11 menciona 'valor do estoque' se tratando do valor pelo qual o mesmo foi adquirido, sendo que não existe no texto legal da referida lei qualquer referência ao 'custo das mercadorias em estoque' a que se refere o RIR. Sendo assim, que o 'valor do estoque' é aquele cujo preço total contém os tributos embutidos, é o valor de aquisição e que serviu de base de cálculo para incidência do PIS ao remetente das mercadorias e, portanto, não procede a glosa efetuada.*

*Por fim, requer a reforma do Despacho Decisório para julgar improcedente a não homologação e reconhecer o crédito pleiteado.*

*Das Decisões de Primeira e Segunda Instância*

*Em 29 de outubro de 2010, a 4a Turma da DRJ/Florianópolis/SC, proferiu o Acórdão n.º 07-21.887, decidindo pela improcedência da manifestação de inconformidade e pelo não reconhecimento do direito creditório pleiteado.*

*Em sede de Recurso Voluntário a manifestante alegou que a Decisão de 1º instância se negou veementemente a aceitar os documentos apresentados na manifestação de inconformidade, relativos as glosas abaixo relacionadas:*

*a) Linha 01 – Glosa 01; b) Linha 02 - Glosa 02; c) Linha 03 – glosa 01; d) Linha 16 – glosa 02; e) Linha 16 – glosa 04; e f) Linha 17 – glosa 01.*

*Assim sendo, diante das alegações da manifestante em sede recursal, em 24 de julho de 2019, Acórdão n.º 3.302-007-398, os membros da 3a Câmara/2a Turma Ordinária, da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por unanimidade de votos, votaram pela nulidade da Decisão proferida em 1a instância, determinando a devolução do processo à Delegacia de Julgamento competente para proferir nova decisão com a análise dos documentos acostados aos autos quando da interposição de manifestação de inconformidade, vez que pelo voto condutor do acórdão recorrido, a turma julgadora não aceitou nenhum documento apresentado pelo recorrente quando da interposição da manifestação de inconformidade, por entender que qualquer documento apresentado após a fase inquisitorial só poderia ser aceito para fins de crédito, se não restassem dúvidas ou obscuridade sobre o direito aos respectivos créditos. No entendimento da Colenda Turma, “a omissão relativa a fato relevante para o deslinde da causa caracteriza cerceamento do direito de defesa, a demandar anulação do acórdão recorrido para que outro seja produzido com apreciação de todas as razões da manifestação de inconformidade”.*

*Conforme Despacho de Saneamento, de fls. 3.235 e 3.236, considerando -se que parte das provas reclamadas pela defesa se tratavam de mídias digitais, as quais não se encontravam anexada aos autos, o presente feito retornou à Equipe Gestão do Passivo, para que os referidos arquivos fossem juntados aos autos.*

*Em atendimento à solicitação supra mencionada, foram juntadas aos autos, à fl. 3.242, cópia do arquivo relacionado no Despacho de Saneamento.*

*É o relatório.*

A DRJ em Florianópolis/SC julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme ementa do **Acórdão n.º 07-46.028** a seguir transcrita:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

***INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO.***

*Para fins de creditamento dos gastos com despesas na aquisição de insumos, a despesa é considerada incorrida quando ocorre o consumo do bem ou do serviço, independentemente do pagamento.*

***INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.***

*Para efeito da não cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.**

*Geram créditos os valores dos insumos adquiridos de pessoas físicas, desde que o produto final resultante da utilização desses: bens ou serviços esteja relacionado no rol de produtos cujas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM - estão relacionadas no art. 3º, §10, da Lei n.º 10.637, de 2002.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA .ICMS.**

*O valor do ICMS, quando recuperável, não compõe o valor do estoque de abertura, não gerando créditos presumidos quando da mudança do regime cumulativo para o da não cumulatividade.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

**PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.**

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância com os argumentos para reverter as glosas de créditos a seguir listadas as quais tiveram por referência “Linhas” e “Glosas” constantes do Parecer Fiscal.

- 1) Linha 01 – Bens adquiridos para revenda: a) Complemento de valor – Falta de Informação de Remessas; b) Simples faturamento para recebimento futuro;
- 2) Linha 02 – Bens utilizados como Insumos: a) Glosa 1 – Simples Faturamento para recebimento futuro; b) Glosa 2 - Falta de Comprovação; c) Glosa 3 – Complementos de Valor; d) Complemento de valor – Falta de Informação de Remessas;
- 3) Linha 03 – Serviços utilizados como insumos: a) Glosa 1 – Falta de comprovação; b) Glosa 2 – Frete correspondentes a grãos exportados;
- 4) Linha 5 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas: a) Glosa 2 – Adiantamento a Fornecedor; b) Glosa 3 – Falta de comprovação;
- 5) Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria; a) Glosa 1 – Complemento de valor; b) Glosa 2 – Complemento de valor – Falta de informação de remessas; c) Glosa 3 – Estorno de insumos adquiridos de pessoas físicas aplicados na industrialização de produtos não constantes do art.

- 3º, §10; c.1) Do óleo de soja insumido na produção de maionese; c.2) Dos subprodutos gerados na produção de óleo de soja ou farinha de trigo; d) Glosa 4 – Falta de comprovação;
- 6) Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. a) Glosa 1 – Falta de Comprovação; b) Glosa 2 – Frete correspondente a grãos exportados;
- 7) Linha 20 – Crédito presumido relativo a estoque de abertura. ICMS

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Mérito**

Conforme descrito no relatório acima, a Recorrente apresenta argumentos para reverter as glosas de créditos a seguir pontuadas conforme “Linhas” e “Glosas” constantes do Parecer Fiscal.

Antes de adentrar na análise pontual de cada alegação, conforme já descrito no parágrafo anterior, há neste processo glosas de créditos derivados de entendimentos legais, normativos e jurisprudenciais sobre o conceito de insumos na legislação das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003

(COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial nº 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

2. Agide o art. 538, parágrafo único o, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.
5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.
6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão nº 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo,

*para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do REsp. n.º 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

*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. 543C 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 relativos 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF,

com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

*"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

*15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)*

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018 apresentando as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

*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.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

- a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":*
  - a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";*
  - a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:* b.1) *“pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia, não só no que concerne a análise das glosas dos créditos relacionados a insumos, mas todas as matérias apresentadas pelo recurso voluntário.

### **Linha 01 – Bens adquiridos para revenda. Glosa 1 – Complemento de valor – Falta de Informação de Remessas**

A Recorrente afirma que os arquivos digitais (COMPL) com as devidas comprovações das remessas pretéritas e as respectivas complementações de valor suprem as informações não entregues durante a fiscalização. Entretanto, afirma que a DRJ entendeu que não comprovaram o direito ao crédito pelo fato de que precisariam vir acompanhadas dos “contratos firmados entre as partes, das notas fiscais a que se referem e dos documentos contábeis da empresa”, contudo ressalta que outros documentos relacionados não foram motivo da glosa. Conclui afirmado haver cerceamento de defesa na medida que desvia o foco dos documentos citados no Parecer Fiscal/Despacho Decisório e que os argumentos de mérito envolvendo as notas fiscais de complemento de valor são os mesmos constantes da Glosa 3 da Linha 2.

A decisão de piso assim se manifestou a respeito desta glosa:

*A fiscalização solicitou um arquivo digital denominado “Complemento de Valores – COMPL” com a finalidade de verificar as informações das notas de complemento de valor com crédito do período sob análise e todas as remessas a elas associadas, estas mesmo de períodos anteriores. Para um conjunto de registros constantes do arquivo RVJ, relativos a complementos de valores, com tomada de crédito, a contribuinte não informou o número dos contratos correspondentes, ficando a fiscalização impossibilitada da análise dos créditos no RVJ, pois a identificação do contrato se constituiria no elo de ligação entre as informações no RVJ e COMPL (e vice-versa). Várias solicitações foram feitas e apresentados novos arquivos, no decorrer do procedimento fiscal, no entanto, para os registros com tomada de créditos no arquivo RVJ, não foram identificadas remessas no arquivo COMPL relacionadas àqueles registros do RVJ.*

*Em sede de manifestação de inconformidade a contribuinte juntou aos autos arquivo digital (COMPL). Da análise das informações constantes do referido arquivo verifica-se que da planilha consta uma coluna denominada “N\_Contrato” relacionando vários números de contratos, em tese, correspondentes as Notas Fiscais emitidas no período em discussão a título de complemento de valor. Sendo que do comparativo entre as informações constantes do arquivo apresentado em sede de manifestação de inconformidade, cópia de fl. 3.242, e do demonstrativo apresentado em sede do*

*procedimento de ofício, constante do arquivo paginável de fl. 3.237, verifico tratar-se das mesmas informações, já analisadas pela fiscalização.*

*Assim, tais informações tabuladas só teriam o condão de fazer prova a favor da contribuinte se acompanhadas dos contratos firmados entre as partes, das notas fiscais a que se referem e dos documentos contábeis da empresa. Somente os fatos registrados na escrituração contábil e fiscal, mantida com observância das disposições legais, e comprovados por documentos hábeis e idôneos, fazem prova a favor da interessada, conforme dispõe o art. 923 do Decreto nº 3.000, de 1999 Regulamento do Imposto de Renda vigente à época, e mantido pelo art. 967 do atual regulamento, Decreto nº 9.580, de 2018:*

(...)

*Com efeito, considerando que a manifestante não apresentou nenhum dos documentos necessários para comprovar a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado e que nos termos do inciso III e § 4º, art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, é na impugnação que a defesa trará “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, precluindo o seu direito de fazê-lo em outro momento processual”, o Parecer Fiscal ora combatido não merece nenhum reparo.*

Concordo com a decisão recorrida. A Recorrente havia deixado de apresentar elementos relevantes para a análise do direito creditório correspondente à complementação de pagamentos por aquisições de bens ocorridas em trimestres anteriores (remessas pretéritas). Apesar de ser um procedimento operacional rotineiro para a atividade da empresa, por se tratar de compra e venda de commodity, acarretando variação de preços e fixação *a posteriori*, necessária a apresentação não apenas dos arquivos (COMPL), mas também dos elementos indispensáveis para a verificação da correlação das notas de complementos com as remessas ocorridas preteritamente. Entretanto, nem em sede de manifestação de inconformidade, nem agora em Recurso Voluntário trouxe os documentos necessários para tanto.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

### **Linha 01 – Bens adquiridos para revenda. Glosa 2 - Simples faturamento para recebimento futuro**

Neste tópico a Recorrente alega que ocorreu tão somente erro no CFOP (1922) de entrada constante das notas fiscais 11517 e 11518, posto que na verdade as notas fiscais 111756 e 138279 emitidas pelo fornecedor constaram corretamente o CFOP 1102. Destaca que as referidas notas se referem a complemento de preço com a indicação no campo “dados adicionais” das notas fiscais de entrada n<sup>os</sup> 2893 e 2886 e das notas emitidas pelo fornecedor n<sup>os</sup> 25740 e 127836, ou seja, exatamente as notas fiscais iniciais que foram complementadas. Ressalta que a interpretação dada pela autoridade fiscal ao art. 3º, incisos I e II da Lei n<sup>º</sup> 10.637/02 foi por demais restritiva, tendo em vista que sua redação não contempla a hipótese de ocorrência de “tradição”, mas “aquisição”, situação que ocorreu mesmo nos casos de simples faturamento, legitimando o direito ao referido crédito. Por derradeiro, destaca que tal assunto é o mesmo que foi tratado na Glosa 1 da Linha 1 acima.

A decisão de piso assim se manifestou a respeito desta glosa:

Verifica-se que nas duas notas emitidas pelo fornecedor e anexadas aos autos (fls. 594-596) - NF n.º 111756 e NF n.º 138279 da Cooperativa Triticola Mista Alto Jacui -consta o CFOP 5102, ou seja, código que se refere à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Nas Notas Fiscais da contribuinte NF n.º 11517 e NF n.º 11518, consta o código 1.922 o qual trata-se de código para lançamentos efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.

Em que pesem os argumentos da contribuinte, os documentos apresentados não se apresentam como elementos de provas cabais do que aduz a manifestante, não obstante a coincidência nos valores da mercadoria (soja). Por exemplo: nos dados adicionais constantes da nota fiscal de venda complementar NF n.º 111756 (21/10/2003), consta que se refere à NF n.º 25740, enquanto que na NF de entrada n.º 11517, consta que se refere a reajuste de valor referente NF n.º 2893 de 20/04/2003. Em relação à NF 11518, observa-se o mesmo tipo de discrepância, ou seja, são notas fiscais de saída relativas a notas fiscais de entrada diferentes da que a contribuinte afirma estarem relacionadas Assim, independentemente de algum eventual erro de CFOP na Nota Fiscal de entrada, pela simples visualização desses documentos, não se confirmam os argumentos da contribuinte. (grifos do presente relator)

A conclusão que se pode chegar é que as notas fiscais do vendedor (NF n.º 111756 e NF n.º 138279, vinculadas ao contraio n.º 30-461.12144, não estão necessariamente relacionadas às Notas de Entrada n.ºs 11517 e 11518, ou, ao menos, não se confirma este fato pelo que consta dos autos.

Portanto, continua valendo o verificado pela fiscalização, ou seja, que não houve a entrada da mercadoria no trimestre em questão, mas o simples faturamento para entrega futura (CFOP 1.922). Não há nos autos qualquer elemento que indique o contrário, de forma que houve a glosa pois, segundo o fisco, "o contrato ou mesmo o simples faturamento para entrega futura, de per si, não são meios aptos a transferir o domínio". Ainda segundo o fisco, "a propriedade só se adquire pelo comprador, sendo móvel o bem, com a tradição".

(...)

No entanto, os argumentos da contribuinte não podem prosperar no presente feito. Não há dois pesos e duas medidas para a mesma questão, como argumenta a contribuinte, pois tanto a incidência de contribuição para o PIS/Pasep como a geração de créditos são considerados sob o prisma do regime de competência. No caso das receitas, estas são consideradas realizadas quando há transferência do bem ou do serviço para terceiros, efetuando estes o pagamento ou assumindo o compromisso de fazê-lo, de outra parte, as despesas são consideradas incorridas quando ocorrer o consumo de um bem ou direito, independentemente, portanto, do efetivo pagamento

No regime da não cumulatividade, por conseguinte, o direito ao crédito pela aquisição do produto ocorre quando se configura juridicamente a entrega da coisa ao adquirente, ou seja, o ingresso no estabelecimento. Ademais, há lógica no sistema, uma vez que o valor de um produto para fins de créditos pressupõe o seu uso como insumo na cadeia produtiva. Quando se tratam de créditos, não se pode falar apenas em propriedade do bem, mas em disponibilidade deste bem para consumo direto na produção, motivo pelo qual não é admissível aceitar créditos relativos a bens adquiridos para entrega futura no mês da compra, mas sim no mês de entrada deste mesmo produto (aquisição e posse do bem).

Concordo com a conclusão da decisão recorrida. Primeiro porque, analisando as notas fiscais juntadas aos autos (e-fls. 697 a 701 // fls. 592 a 596), de fato no campo da descrição

do produto das citadas notas complementares constam que não se referem àquelas indicadas pela Recorrente, mas às notas 2893 e 2886, tal qual fundamentado na decisão de piso acima reproduzida.

Já em relação aos argumentos afetos ao aproveitamento dos créditos conforme interpretação constante dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, relativamente aos mencionados termos “aquisição” e “tradição”, também filio ao entendimento esposado pela decisão recorrida. O inciso I do § 1º do art. 3º, da Lei 10.637/2002 estabelece que o crédito da não cumulatividade deverá ser calculado e aproveitado sobre os **bens adquiridos para revenda** e sobre os **insumos adquiridos** no mês, ou seja, quando faturados e recebidos no estabelecimento industrial do contribuinte.

A Solução de Consulta nº 50/2004 dispôs exatamente sobre essa mesma temática no seguinte sentido:

*Ementa: OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO.*

*Nas operações de compra futura, o crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matéria-prima utilizada na produção, deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria-prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade e, consequentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria. (grifo deste relator)*

Este mesmo entendimento foi adotado pelo Acórdão nº 3302-011.749, cuja ementa está a seguir reproduzida:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012*

**INSUMOS. AQUISIÇÕES PARA ENTREGA FUTURA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Os custos incorridos com aquisições de insumos para entrega futura não geram créditos da contribuição na data de emissão da nota fiscal de simples faturamento e sim no mês da emissão da nota fiscal da efetiva entrega dos produtos no estabelecimento do contribuinte, quando, de fato, ocorre o fato gerador da contribuição.*

Neste mesmo sentido, a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão conforme Acórdão nº 9303-011.993, cuja ementa está a seguir reproduzida:

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

*(...)*

**CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. COMPRA PARA RECEBIMENTO FUTURO.**

*O reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a transferência de sua propriedade ao adquirente. Se no momento da celebração do contrato o bem vendido ainda não era existente, não há como reconhecer o direito ao crédito.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 1 – Simples Faturamento para recebimento futuro**

A respeito deste tópico, basicamente a Recorrente reitera os argumentos apresentados no tópico anterior, adequando para as notas fiscais glosas nesta Linha 02.

Diante do exposto, utilizando-se dos mesmos fundamentos acima apresentados, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 2 - Falta de Comprovação**

Novamente a Recorrente argumenta que apresentou as notas fiscais não apresentadas por ocasião do procedimento de fiscalização, mas entregues na manifestação de inconformidade. Afirma que a DRJ entendeu que as notas fiscais apresentadas não comprovam o direito ao crédito tendo em vista que precisariam de outros documentos relacionados. Entretanto, reforça em sede de recurso voluntário que as notas foram apresentadas e que, além disso, possuem relação com os argumentos de direito da glosa seguinte.

A decisão de piso assim se manifestou a respeito desta glosa, após a apresentação dos documentos:

*Por oportuno, cabe fazer um breve histórico da auditoria no que se refere às solicitações relativas ao arquivo "INJ", visto que neste constavam as notas ora apresentadas. A contribuinte foi intimada em 05/2008 a apresentar os Arquivos Digitais e Demonstrativos por linhas do Dacon, conforme as especificações exigidas pelo fisco. Na sequência:*

- em 12/08/2008, é solicitado através da Intimação Saort n.º 356/2008, as cópias das notas fiscais conforme listagem anexa à intimação, dentre as quais se encontram as notas ora apresentadas (arquivo INJ);*
- em 01/09/2008, a contribuinte apresenta uma listagem dos documentos ainda não localizados, solicitando a prorrogação de prazo de 20 dias, que é concedido;*
- em 04/09/2008, a contribuinte é intimada a informar o número de contrato para os registros com tomada de crédito contidos no arquivo "INJ", dentre outros;*
- em 22/12/2008, decorridos 3 meses após a primeira solicitação, foi emitido o Parecer Fiscal e ainda não tinham sido apresentadas as notas fiscais objeto da solicitação.*

*Da análise do procedimento fiscal, observa-se que, quando da primeira intimação, foi solicitado, dentre outros, que o arquivo INJ identificasse as notas do tipo "I - Normal" e do tipo "72 - Complemento de Valor". O arquivo INJ inclui as operações de compra, venda e industrialização (preponderância de soja), com preço a fixar, constituindo-se um dos focos de atuação da empresa. Por este motivo, em 11/12/2008, foi fornecido novo arquivo COMPL. para análise das remessas e complementos de valores com tomada de crédito, conforme relatado pela fiscalização à fl. 473.*

*Tais solicitações se fizeram necessárias tendo em vista que, como se viu ao longo do relatório fiscal e do presente voto, a contribuinte realiza operações com preços a fixar,*

*de modo que para verificar a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, além da escrituração contábil/fiscal o fisco teve que analisar os contratos firmados pela contribuinte e o período temporal das remessas para que se confirmassem o direito aos créditos. Consta que os complementos de valor por remessas pretéritas foram considerados, mas, para tanto, observou-se quais teriam ocorrido no regime da cumulatividade ou da não cumulatividade. O que significa dizer que não bastaram as notas fiscais, mas todo o conjunto de informações do contexto em que estas estavam inseridas para que se homologasse parte dos créditos pleiteados.*

*Todas as notas solicitadas por amostragem do arquivo INJ, via de regra, foram identificadas como do tipo "I - Normal", dentre as quais as que ora são apresentadas.*

*Todavia, de plano, já se verifica que muitas destas notas se referiam a complementos, pelo que foi solicitado um arquivo próprio. Como primeiro exemplo da falta de certeza que se pode ler ao verificar um documento fiscal fora de contexto é que na NF nº 19438 (fl. 603), constam dados que a identificam como complementar, portanto, a princípio, se trata de um complemento de valor por uma remessa da qual não se sabe quando foi realizada. Outras inconsistências dessa espécie se verificam nas notas de entrada nºs 537 e 538, as quais se referem a reajuste de preço e, da mesma forma, a NF nº 58249, relativa à aquisição de soja industrial, que foi emitida em 14/07/2003, referente a complemento de preço "Ref. Fixação de contrato 013/2003".*

*Assim sendo, considerando-se que em sede de manifestação de inconformidade a contribuinte juntou aos autos, apenas, cópias das respectivas Notas Fiscais nºs. 19438, 46815, 46933, 537, 538, 48939, 49186 e 58249, não há como verificar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Somente os fatos registrados na escrituração contábil e fiscal, mantida com observância das disposições legais, e comprovados por documentos hábeis e idôneos, fazem prova a favor da interessada, conforme dispõe o art. 923 do Decreto nº 3.000, de 1999 Regulamento do Imposto de Renda vigente à época, e mantido pelo art. 967 do atual regulamento, Decreto nº 9.580, de 2018:*

*(...)*

*Com efeito, considerando que a manifestante não apresentou nenhum dos documentos necessários para comprovar a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado e que nos termos do inciso III e § 4º, art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, é na impugnação que a defesa trará "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, precluindo o seu direito de fazê-lo em outro momento processual", o Parecer Fiscal ora combatido não merece nenhum reparo.*

Tal qual procedido no tópico julgado linhas acima referente à "Linha 01 – Bens adquiridos para revenda. Glosa 1 – Complemento de valor – Falta de Informação de Remessas", concordo com a decisão recorrida. A Recorrente havia deixado de apresentar elementos relevantes para a análise do direito creditório correspondente à complementação de pagamentos por aquisições de bens ocorridas em trimestres anteriores (remessas pretéritas). Apesar de ser um procedimento operacional rotineiro para a atividade da empresa, por se tratar de compra e venda de commodity, acarretando variação de preços e fixação *a posteriori*, necessária a apresentação não apenas dos arquivos (COMPL), mas também dos elementos indispensáveis para a verificação da correlação das notas de complementos com as remessas ocorridas preteritamente. Entretanto, nem em sede de manifestação de inconformidade, nem agora em Recurso Voluntário trouxe os documentos necessários para tanto.

Dianete do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 3 – Complementos de Valor**

Inicia seus argumentos afirmando que este tipo de assunto tem sido reiteradamente abordado e discutido nos seus processos, inclusive no Judiciário. Trouxe trecho da decisão proferida nos Embargos à Execução Fiscal n.º 5008937-48.2018.4.04.7205 (Doc 1) em sentido favorável ao afastamento da presente glosa. No mesmo sentido, foram afastadas as glosas semelhantes constantes dos processos administrativos de n.º 13971.001036/2005-98 (Doc 2) e 13971.001475/2005-09 (Doc 3) através dos Acórdãos n.º 3301-005.613 e 3301-005.614.

No mérito da questão, reitera e ratifica os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade. Nesta linha, a recorrente apresenta conceitos relacionados ao critério para contabilização e reconhecimento das receitas, quais sejam, Regime de Caixa e Regime de Competência. Destaca que a comercialização dos produtos agrícolas apresenta várias formas de negociação inerentes a própria atividade em face da capacidade de estocagem, processamento de limpeza e estocagem dos cereais. Ressalta que o preço da “commodity” é determinado pela cotação no mercado internacional, sujeito a oscilações, e que as vendas da safra podem ocorrer antecipadamente ou com preço a ser futuramente fixado. Para tanto, existe o chamado “mercado futuro” da commodity com vistas a assegurar uma margem de lucro da operação. Destaca ainda que, pela soja ser um produto determinado por gênero, quantidade e qualidade, é considerada coisa fungível cujas obrigações contratuais decorrem do art. 246 do Código Civil. Diante desta apresentação específica das operações de compra e venda da soja, argumenta que a autoridade fiscal se equivocou ao afirmar que a tradição da soja em grão seria o marco temporal caracterizador da realização da receita ou ganho. Portanto, a complementação do preço não está atrelado à entrega da mercadoria, mas pela sua formação quando da fixação futura. É neste momento que se deve observar a legislação correspondente para fins de registros contábeis pelo regime de competência, o que caracterizaria a ocorrência do fato gerador sob a égide da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS. A recorrente apresenta ainda trechos da legislação aplicável (§10 do art. 3º da Lei n.º 10.637/02) para fins de aproveitamento de crédito presumido quando da aquisição da soja de pessoas físicas.

Apesar de procedentes em parte os argumentos conceituais apresentados pela Recorrente, considerando a peculiaridade das operações de compra e venda de commodities, entendo que andou bem a fiscalização e a decisão recorrida.

Relevante reproduzir neste momento, por concordar, a sintetização procedida pela decisão recorrida dos fundamentos utilizados pela fiscalização para dar suporte às glosas procedidas neste tópico:

*Todavia, em que pesem os argumentos da contribuinte, cabe aqui reiterar uma vez mais o que foi dito no Parecer Fiscal quanto ao regime de competência, o qual rege as operações contábeis afeitas ao regime não cumulativo: "com efeito, no mesmo momento em que o vendedor deve registrar a operação de venda, surge para o comprador a obrigação de pagar pela mercadoria recebida, bem como de efetuar o registro dessa obrigação em sua contabilidade, tendo como contrapartida o ingresso dos bens no estoque e o respectivo crédito".*

*A Lei n.º 10.637 de 2002 dispõe sobre a possibilidade do desconto de créditos de bens e serviços utilizados como insumos 'adquiridos no mês'. Entende a contribuinte que não*

*existe na referida lei qualquer referência à 'tradição' dos bens móveis como regra e que a aquisição não necessariamente se completa pela entrega do bem, muito menos se o bem será entregue em uma ou mais ocasiões.*

*Ocorre que o art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, não pode ser interpretado de forma estanque como o faz a contribuinte. Quando o inciso I do § 1º se refere aos itens mencionados no incisos I e II do caput, 'adquiridos no mês', está se referindo aos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Ora, se este bem ou serviço há que ser utilizado como insumo para merecer os créditos, por pressuposto lógico há que haver a sua entrada no estabelecimento. Conforme já dito anteriormente, pelo regime de competência, a despesa é considerada incorrida quando ocorrer o consumo de um bem ou direito, independentemente de seus recebimentos ou pagamentos. Portanto, o conceito de 'tradição' de um bem móvel está perfeitamente identificado com este princípio fundamental de contabilidade, que é o que rege as operações da Pessoa Jurídica no regime da não cumulatividade.*

*Quanto ao argumento trazido à baila pelo contribuinte no sentido de a complementação do preço está inseparavelmente vinculada à aquisição posto que faz parte do objeto do contrato que se está completando, se infere do relatório fiscal que foi assim interpretado pelo fisco:*

*120. Uma complementação que venha a ocorrer na futuro (inclusive em exercício futuro) estará provendo o devido ajuste ao valor do crédito que teve origem – anteriormente – (tornando exato o seu valor monetário), mas não representa novo crédito. A complementação de "per si" por não estar ela própria vinculada à aquisição (tradição de bem), mas representar ajuste de valor, não gera tal direito creditório.*

*121. Se as remessas ocorreram todas com direito a crédito, tanto às remessas quanto às complementações serão apropriados créditos da contribuição para o PIS/Pasep, ainda que ocorridas em meses distintos (...). Mas deve restar claro que os fatos geradores do crédito terão sido a efetivação das remessas, e à complementação terá sido apropriado crédito que na realidade representa um complemento aos créditos daquelas remessas.*

Portanto, o direito creditório das notas fiscais de complemento de valor devem estar em sintonia com as notas fiscais das mercadorias remetidas anteriormente. Caso as notas fiscais de remessa encontravam-se no regime da cumulatividade, as de complemento de valor também deve se enquadrar como se estivessem nesse regime. Mesmo raciocínio para as notas fiscais de remessa de mercadorias/produto enquadradas no regime da não-cumulatividade, devendo verificar se tais mercadorias/produtos geram algum direito a crédito ou não para confirmar se as notas fiscais de complemento de valor irão gerar direito a crédito das contribuições.

E essa foi a análise procedida pela fiscalização quando gerou os demonstrativos 2-3a (remessas sem direito a crédito no regime da cumulatividade) e 2-3b (remessas sem direito a crédito dos arquivos FEX) relativos às glosas de complemento de valor do presente tópico e constantes das fls. 449.

Dante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 4 – Complemento de valor – Falta de Informação de Remessas**

A Recorrente apresenta os mesmos argumentos constantes do tópico anterior. Destaca que no voto da decisão recorrida consta a recusa em aceitar os arquivos digitais (COMPL) com as devidas comprovações das remessas pretéritas e suas respectivas complementações de valor.

Considerando os mesmos fundamentos apresentados no tópico anterior “Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 3 – Complemento de valor”, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

### **Linha 03 – Serviços utilizados como insumos. Glosa 1 – Falta de comprovação**

A Recorrente argumenta que causou surpresa a afirmação da decisão recorrida de que não identificou o anexo que se encontram os documentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade. Destaca que protocolou petição (Doc 4) em 18 de maio de 2009 com os documentos não apresentados durante a fiscalização conforme relação constante do Demonstrativo 3-1 (fls. 449). Portanto, resta claro que tais documentos não foram analisados ou considerados na revisão da glosa.

Realmente a decisão de primeira instância afirmou em resposta aos argumentos da então manifestante neste tópico que não encontrou os documentos que afirmou ter protocolado. Entretanto, no documento Doc 4 juntados aos autos à e-fl. 3372, junto com o Recurso Voluntário, consta apenas informações referentes a “Cotações de Fechamento Ptax<sup>4/</sup> do DOLAR DOS EUA, Código da Moeda: 220, Símbolo da Moeda: USD, Tipo da Moeda: A, período de 10/11/2003 a 20/11/2003”.

Portanto, não havendo nenhum indício nos autos de que a Recorrente efetivamente juntou os documentos que alega ter efetivamente juntado, não há que se acatar seu pleito.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

### **Linha 03 – Serviços utilizados como insumos. Glosa 2 – Frete correspondentes a grãos exportados**

Novamente a Recorrente destaca o afastamento das glosas semelhantes constantes dos processos administrativos de nº 13971.001036/2005-98 (Doc 2) e 13971.001475/2005-09 (Doc 3) através dos Acórdãos nº 3301-005.613 e 3301-005.614.

A Recorrente afirma que as operações de aquisição do insumo e de contratação do serviço de frete para o seu transporte são situações autônomas geradoras de direito de crédito, cada qual obedecendo o regramento estabelecido nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Reforça que “os fretes relacionados neste item tratam de fretes contratados de pessoa jurídica referente a aquisição de mercadorias para revenda” e que, o “fato de o fornecedor da mercadoria ter sido uma pessoa física, em tese, não desqualifica o serviço adquirido de pessoa jurídica”. Neste sentido, reproduz soluções de consulta emitidas pela própria Receita Federal bem como jurisprudência deste mesmo E. CARF. Portanto, afirma que não “há qualquer previsão em lei

*que restrinja a contratação de frete de pessoa jurídica para transportar mercadoria adquirida para revenda de pessoa jurídica”.*

Antes da análise dos argumentos da Recorrente, relevante apresentar as situações nas quais, no entender deste relator, pode-se identificar os dispêndios com frete que geram ou não direito a créditos das contribuições para o PIS e da COFINS.

Quando estamos diante de atividade industrial verificamos a existência de diversos tipos de serviços de fretes. A título de exemplo podemos destacar os seguintes: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS e da COFINS pode ser extraído do art. 289 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaque-se que, por haver simetria entre os textos das referidas leis, aqui será reproduzido apenas o disposto na Lei n.º 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei n.º 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

#### **Lei 10.833/2003**

*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, (...);*

*(...)*

*§ 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;*

#### **RIR/1999**

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).*

*§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).*

*§2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

*§3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.*

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando tais fretes sofrerem a incidência das referidas contribuições.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Veja o disposto na norma de regência relacionado a atividade industrial:

**Lei 10.833/2003**

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

*(...)*

*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, (...);*

*§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;*

*(...)*

**RIR/1999**

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;.*

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção

(matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor:

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

(...)

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

(...)

*§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

(...)

*II dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;*

Repare que no caso dos dispêndios com fretes de produtos acabados não se enquadram nas situações acima descritas. Isto porque quando da transferência de produtos acabados, o processo produtivo já se encontra encerrado. Ou seja, se o produto acabado foi transportado, culminado está o processo produtivo. Portanto, não há que se falar em direito de apropriar créditos das contribuições para o PIS e da COFINS sobre os dispêndios com frete nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa ou para seus centros de distribuição que por ventura venha a existir, ou mesmo quando estamos diante de transporte de produtos acabados com fins de formação de lotes para a exportação.

Considerando ainda o disposto no REsp. n.º 1.221.170/PR, no que concerne ao Teste de Subtração, reproduzo a seguir trecho da decisão do STJ:

*São "insumos", (...), todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

Ou seja, se a retirada do “frete de produtos acabados” não afeta/obsta a obtenção do produto produzido pela empresa, não há que se falar em aproveitamento de crédito destes dispêndios com frete como insumos do processo produtivo.

Há diversos julgados neste Tribunal Administrativo que seguem a mesma linha de entendimento deste relator. Apenas a título de exemplo enumero os Acórdãos n.ºs 3302-010.922, 9303-012.936 e 9303-013.785.

Há ainda diversos precedentes do STJ, posteriores a decisão consubstanciada no REsp. 1.221.170/PR, que adotaram esta linha de entendimento. Também a título de exemplo, reproduzo a seguir alguns julgados daquele Tribunal Superior:

*AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

*Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes*

(...)

\*\*\*

*AgInt no REsp 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 26/05/2021*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

*1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes. 2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3<sup>a</sup> Região, segundo o qual ?apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida. 3. Agravo interno não provido.*

*(AgInt no REsp 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 26/05/2021)*

\*\*\*

*AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022*

**TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APlicabilidade. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.**

(...)

*III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.*

Retorno à analise do caso concreto.

No Parecer SAORT 273/2008, a fiscalização entendeu ser possível o aproveitamento de créditos relacionados a fretes relativos aos transportes de bem adquiridos para revenda, que tenham ocorrido por conta do contribuinte, e por integrarem o custo de aquisição do bem (e-fl. 584). Entretanto, afirma que foi entregue um arquivo (EST Ag) referente a demonstrativo de estorno correspondente a aquisições de insumos de produtores pessoa física que geraram crédito presumido e que foram revendidos. A glosa deste item se refere ao frete utilizado no transporte de soja que consta do estorno.

No meu entender há uma contradição nesta glosa. Isto porque a fiscalização afirma ser possível o aproveitamento de crédito referente ao frete no transporte de bens adquiridos para revenda. Entretanto, o arquivo de estorno corresponde a aquisições de pessoas físicas que foram equivocadamente classificadas para a finalidade de “insumos da produção” mas que, no meu entender, deveriam ter sido enquadradas em “mercadorias adquiridas para revenda”.

Portanto, considerando que o arquivo de estorno são mercadorias que foram utilizadas na revenda, o serviço de frete utilizado no transporte destas mercadorias e registradas na Linha 3 do DACON está correto e deve ser considerado como crédito das contribuições para o PIS.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

#### **Linha 5 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas. Glosa 2 – Adiantamento a Fornecedor**

Desde o procedimento fiscal a Recorrente não questiona o direito ao crédito da locação, mas tão somente o adiantamento do preço do aluguel. Novamente afirma que a interpretação da norma (art. 3º, IV, §1º, II da Lei nº 20.637/02) da autoridade fiscal é por demais restritiva na exata medida que a redação não contempla a hipótese de ocorrência do “início propriamente dito da utilização do prédio locado”. A norma prevê a expressão “incorridos no mês”, o que ocorreu quando do pagamento do adiantamento. Reforça que o adiantamento representa o efetivo pagamento da locação contratada.

De fato a fiscalização glosou estes créditos por considerar que a “antecipação do preço” não se caracteriza como “incorridos no mês” conforme estabelecido na norma citada no parágrafo anterior. A fiscalização entendeu que tais dispêndios deveriam ter sido contabilizados no ativo como créditos da empresa para com o seu fornecedor e não como custos ou despesas, atendendo ao regime da competência.

A decisão de piso manteve o entendimento da fiscalização.

Concordo com os fundamentos da glosa.

O aproveitamento de créditos relacionados a despesas de aluguéis de prédios tem fundamento exatamente na norma apresentada pela fiscalização, qual seja o art. 3º, IV, §1º, II da Lei n.º 10.637/02 a seguir reproduzido:

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

(...)

*IV- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10. 865/04)*

(...)

*II- dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação do inciso II dada pela Lei n.º 10. 684/03)" (grifos do relator)*

Ou seja, somente será possível descontar créditos calculados em relação a despesas aluguéis de prédios que tenha incorridos no mês que venha a incorrer a referida despesa.

Indubitavelmente a questão posta a discussão está relacionada à expressão *"incorrido"*. A qual não se encontra conceituada pela Lei n.º 10.637/02. Portanto, necessário se recorrer às normas contábeis e à legislação do IRPJ de modo a entender o objetivo constante da referida lei.

As **despesas incorridas** são aquelas registradas no período em que efetivamente ocorreram, ou seja, no momento em que passaram a existir, independentemente da data do pagamento agendado, pois estas serão registradas no dia e mês exato na qual foram efetuadas.

Para o presente caso, as despesas somente serão consideradas incorridas quando do início da vigência do contrato de aluguel, momento a partir do qual o imóvel está livre e desimpedido e à disposição do locatário para sua utilização. Portanto, qualquer desembolso efetuado antecipadamente deve ser considerado como um adiantamento de despesa que somente será tida como incorrida no início do contrato.

Este mesmo entendimento foi considerado no julgamento do processo n.º 13971.001036/2005-98, cuja interessada é a própria Recorrente, conforme Acórdão n.º 3301-005.613, de relatoria do I. Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

Dante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

## **Linha 5 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas. Glosa 3 – Falta de comprovação**

A Recorrente reforça que trouxe a cópia do comprovante de pagamento da locação com empresa AGUA BRANCA ARMAZÉNS GERAIS LTDA no valor de R\$

396.391,20 em 04/11/2003 e GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA no valor de US\$40.000,00 (R\$ 117.656,00) com vencimento no dia 15 de cada mês e pago em 17/11/2003. Junta o Doc 5 (Boletim do Banco Central) buscando demonstrar a cotação da moeda americana em 14/11.

No que concerne ao contrato de locação com a empresa S.A.MOINHO DA BAHIA e MOINHO JAUENSE IND E COM DE ALIM LTDA, afirma não ter conseguido localizar os documentos. Entretanto, no contrato com MOINHO JAUENSE IND E COM DE ALIM LTDA, reitera que o pagamento se deu por intermédio do contrato de mútuo.

Neste tópico estamos diante de juízo de valor das provas.

A DRJ entendeu que não restou comprovado nos autos quaisquer das despesas acima já questionadas na manifestação de inconformidade.

Passo à minha analise das supostas provas apresentadas.

O primeiro suposto pagamento seria relacionado ao contrato de locação com empresa AGUA BRANCA ARMAZÉNS GERAIS LTDA no valor de R\$ 396.391,20 em 04/11/2003. De fato às fls. 615 é juntado um extrato bancário do Banco do Brasil onde consta a compensação de um cheque no exato valor de R\$396.391,20. Entretanto, conforme especificado na decisão de piso, “*a empresa foi intimada (intimação 356/2008 – fl. 291) a apresentar os documentos relativos ás despesas de aluguel no valor de RS 396.391,20, descrito como “arrendamento cfe. contrato”, e que não houve o atendimento a essa solicitação, motivo porque houve a glosa*”. Entendo que a apresentação de um extrato onde haja apenas uma coincidência de valor sem a apresentação de outros documentos de modo que corroborem se tratar efetivamente de uma despesa afeta ao contrato de aluguel, justificando inclusive o que se refere o registro contábil “Arrendamento cfe. Contrato”. Portanto, entendo correta a manutenção da glosa pela decisão recorrida.

A respeito da GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA, diferentemente do caso do parágrafo anterior, a Recorrente indica o contrato às e-fls. 509 a 511 nos quais há a informação do valor do aluguel (US\$40.000,00), o documento do Banco Central onde indica a cotação de compra e venda do dólar, o valor convertido, a data de vencimento e a data de pagamento da quantia de R\$117.656,00 constante do extrato do Citibank. Portanto, entendo cabível a reversão desta glosa.

Sobre os contratos de locação com as empresas S.A.MOINHO DA BAHIA e MOINHO JAUENSE IND E COM DE ALIM LTDA, afirma não ter conseguido localizar os documentos. Portanto, também mantenho as glosas referentes aos créditos relacionados a tais despesas.

Por fim, no que concerne ao contrato com MOINHO JAUENSE IND E COM DE ALIM LTDA, sobre o argumento de pagamento por intermédio do contrato de mútuo, entendo que tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida andaram bem em não acatar os argumentos da empresa. O fato de haver um contrato de mútuo e um contrato de aluguel entre as partes não demonstra que efetivamente houve o pagamento do contrato de aluguel. Portanto, também mantenho a glosa deste contrato.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter a glosa referente crédito de despesa de aluguel no valor de R\$117.656,00 pago a empresa GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.

**Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 1 – Complemento de valor**

Sobre este tópico, a Recorrente se reporta aos argumentos esposados na “Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 3 – Complementos de Valor”, para que não sejam necessários repeti-los.

Adotando os mesmos fundamentos do tópico “Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 3 – Complementos de Valor”, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 2 – Complemento de valor – Falta de informação de remessas**

A Recorrente inicia seus argumentos apresentando trecho do acórdão recorrida que tratou deste tema, reproduzo novamente:

*Quanto à mídia magnética anexado aos autos, conforme já dito anteriormente, os arquivos digitais se tratam de informações que subsidiam uma auditoria, mas, como elemento de prova em um processo de repetição de indébito, necessitam vir acompanhados de documentos que ratifiquem o que ali está contido e que dêem a plena certeza dos créditos que estão sendo pleiteados. Conforme dito na introdução deste voto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por ele instrumentada. Isoladamente, os arquivos digitais trazidos aos autos tratam-se de simples dados tabulados que nada acrescentam aos fatos trazidos no Parecer Fiscal, não restando provada a relação de notas fiscais de complemento com os respectivos contratos bem como o período das remessas.*

Esclarece que anexou a mídia com a informação dos números dos contratos, a qual foi desconsiderada. Ressaltando que os citados arquivos digitais (COMPL) com as devidas comprovações das remessas (contratos) pretéritas e as respectivas complementações de valor suprem as informações não entregues à fiscalização. Afirma ter havido cerceamento do seu direito de defesa quando a decisão recorrida destaca que os documentos apresentados deveriam vir acompanhados dos “contratos firmados entre as partes, das notas fiscais a que se referem e dos documentos contábeis da empresa”. Por derradeiro, destaca que todos os créditos envolvidos nesta glosa são decorrentes de notas fiscais de complemento emitidas dentro dos respectivos meses. Finaliza se reportando aos argumentos esposados na “Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 3 – Complementos de Valor”, para que não sejam necessários repeti-los.

Tal qual procedido no tópico julgado linhas acima referente à “Linha 01 – Bens adquiridos para revenda. Glosa 1 – Complemento de valor – Falta de Informação de Remessas”, concordo com a decisão recorrida. A Recorrente havia deixado de apresentar elementos

relevantes para a análise do direito creditório correspondente à complementação de pagamentos por aquisições de bens ocorridas em trimestres anteriores (remessas pretéritas). Apesar de ser um procedimento operacional rotineiro para a atividade da empresa, por se tratar de compra e venda de commodity, acarretando variação de preços e fixação *a posteriori*, necessária a apresentação não apenas dos arquivos (COMPL), mas também dos elementos indispensáveis para a verificação da correlação das notas de complementos com as remessas ocorridas preteritamente. Entretanto, nem em sede de manifestação de inconformidade, nem agora em Recurso Voluntário trouxe os documentos necessários para tanto.

Adotando os mesmos fundamentos do tópico “Linha 02 – Bens utilizados como Insumos. Glosa 3 – Complementos de Valor”, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 3 – Estorno de insumos adquiridos de pessoas físicas aplicados na industrialização de produtos não constantes do art. 3º, §10: 1) Do óleo de soja insumido na produção de maionese; 2) Dos subprodutos gerados na produção de óleo de soja ou farinha de trigo**

A Recorrente inicia seus argumentos indicando a justificativa do Parecer SAORT nº 127/2008 para proceder a glosa dos bens utilizados como insumos a seguir reproduzido:

*“considerando que essa maionese tenha em sua composição o equivalente a 30% de soja, teriam sido utilizados 45 kg desse insumo. Tem-se então, dentre os 1.000 kg adquiridos no mês, o emprego de 45 kg na industrialização de produto não elencado no “§ 10”, ensejando o estorno do crédito proporcional a essa parcela de R\$ 0,29”. (fl. 67/85) Analisando-se de outro modo, são postas duas condicionantes no dispositivo legal: (a) a de que o bem, insumo, seja utilizado na fabricação e (b) que esta seja de produto destinado à venda. Portanto, não basta que se produza bens enquadrados naquele “§ 10”; tem de haver produção e a comercialização. A produção destinada a servir de insumo para outros processos produtivos da empresa, não estaria abrangida no direito ao crédito”*

E durante o trabalho de fiscalização do crédito em comento, determinaram que a ora Recorrente apresentasse “demonstrativo de estorno relativo a valores correspondentes dos insumos adquiridos de pessoas físicas, com registro de crédito, ou seja, destinados à industrialização “agroindústria, mas que não tenham resultado produtos não constantes do rol do art. 3º, § 10º, da Lei nº 10.637/2002 (simplificadamente, do § 10º).”

Diante deste entendimento da fiscalização, mantido pela decisão recorrida, a Recorrente reforça o entendimento esposado na resposta ao item 18 da Intimação nº 429/2007, do processo nº 13971.000995/2003-24, crédito relativo ao mês de março/2003, no qual diverge e afirma o seguinte:

*Conforme art. 3º da lei 10.637/02 de 30/12/2002, alterada pela lei 10.684/03, poderão deduzir créditos “as pessoas jurídicas que produzam mercadorias...”, sendo que no caso da Bunge todos os insumos adquiridos resultam na efetiva produção das mercadorias relacionadas neste dispositivo. Não obstante esta produção, como se procurou demonstrar durante este trabalho de fiscalização, a Bunge também industrializa um gama variada de outras mercadorias nas quais se utiliza como insumos os produtos*

*relacionados no art. 3º. Ou seja, como resultado desta segunda etapa da cadeia produtiva as mesmas não são comercializadas naquele estado, mas como insumo necessário de outras mercadorias. Nesse sentido, verifica-se da interpretação da legislação em sentido estrito que não está vinculando a necessidade da venda dos bens elencados no artigo 3º, apenas menciona a necessidade de produção, o que ocorreu de forma inequívoca tal como esclarecido.*

### **Do óleo de soja insumido na produção de maionese**

A Recorrente destaca que, apesar de a fiscalização ter mencionado que são utilizados “30% de soja” na produção da maionese, o correto seria o emprego efetivo de “óleo de soja” em sua composição e não “soja em grão”. Ou seja, produtos bem distintos. Neste sentido, entende que atendeu de forma inquestionável os termos do §10 do art. 3º da Lei n.º 10.637/02. Afirma que no sentido posto pela fiscalização há uma inconsistência e um despropósito no raciocínio aplicado, pois a fiscalização dá a entender que a recorrente, para fazer jus ao crédito do óleo de soja, deveria “vender o óleo que produz, com débito de PIS, e na sequência o recompre ou compre de outro fornecedor por um preço evidentemente maior – com direito ao crédito de PIS”. Ou seja, a fiscalização adotou uma interpretação mais restritiva da norma.

A Recorrente discorda ainda da segunda condicionante imposta. A fiscalização teria imposto que o produto seja destinado a venda para fins de aproveitamento de crédito presumido. Entende a Recorrente que há uma única condição prevista na lei, qual seja, a de “produzir mercadorias classificadas no capítulo 12”. Apesar de ser uma consequência natural das mercadorias produzidas, não há na lei nenhuma passagem com o engessamento de que a mercadoria produzida deve ser imediatamente vendida. Portanto, improcedente a glosa do crédito efetuada pela fiscalização e mantida pela DRJ.

No que concerne a este tópico, entendo que assiste razão à Recorrente.

Estamos diante da aquisição de insumos (soja) oriundos de pessoas físicas residentes no país e empregados na produção do óleo de soja pela recorrente. A fiscalização entende que na produção direta deste óleo que seja destinado à venda, não há dúvidas sobre o direito ao crédito presumido. Contudo, a fiscalização glosou parte do crédito presumido quando aquele óleo de soja produzido não foi vendido, mas empregado na produção de maionese. Ou seja, estamos diante do emprego do denominado “insumo do insumo”, o que a meu ver atende aos preceitos normativos sobre o aproveitamento do crédito presumido.

Ressalto que discordo da fiscalização e da decisão recorrida sobre a necessidade de que a produção das mercadorias de origem animal ou vegetal devam ser necessariamente destinadas a venda nos termos do inciso II do caput do art. 3º. Perceba que a parte final do §10 dispõe que poderão deduzir da contribuição para o PIS/COFINS o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens e serviços **referidos** no inciso II. Ou seja, não há menção expressa que tais produtos sejam destinados à venda, o que normalmente até irá acontecer, mas no presente caso o óleo de soja produzido (mercadoria de origem vegetal) será empregado na produção de outra mercadoria destinada a alimentação humana, qual seja, a maionese.

Relevante destacar que a Receita Federal, por intermédio da IN SRF 660/2006, já sob a égide do art. 8º da Lei n.º 10.925/04, que tratou do mesmo crédito presumido mas com as devidas alterações, sem perder a essência da sua forma e objetivo, inclusive fazendo referência ao inciso II do caput do citado art. 3º da Lei 10.637/02, assim dispôs no §3º do seu art. 5º:

*Art. 5º A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:*

*I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:*

*(...)*

*§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.*

Dante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

### **Dos Subprodutos gerados na produção do Óleo de Soja ou da Farinha de Trigo**

Afirma a Recorrente que os subprodutos (borras, lecitina, etc) são uma consequência natural e incontornável do processo de industrialização da soja em grão transformada em óleo de soja. Este produto é o objetivo principal da industrialização da soja em grãos (adquirida de produtores rurais pessoas físicas). Os subprodutos não são insumos do óleo de soja refinado nem de outros produtos principais produzidos pela recorrente, mas resíduos do processo de industrialização. Neste sentido, poderiam ser eliminados, mas ao invés disso são vendidos para aplicação em outros processos industriais. A Recorrente destaca ainda que adota os procedimentos contidos na obra “Contabilidade de Custos” de Eliseu Martins acerca do tratamento contábil dos subprodutos, registrando a sua venda como redução do custo de produção (recuperação de custos). Portanto, entende improcedente a glosa efetuada.

Relevante reproduzir trecho da decisão recorrida que tratou deste tema:

*No que tange a esses subprodutos gerados na produção do Óleo de Soja ou da Farinha de Trigo, a contribuinte sustenta que o óleo de soja é objeto principal da industrialização da soja em grãos, adquirida de pessoas físicas, nos termos do § 10, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, mas que os subprodutos que surgem dos resíduos desta industrialização são aplicados em outros processos industriais, ao invés de serem eliminados. Salienta que os 'subprodutos' não são insumos do óleo de soja refinado ou de outros produtos principais, mas que se constituem em resíduo do processo de transformação principal da soja em grãos em óleo de soja refinado ou do trigo em farinha, os quais poderiam ser eliminados, mas que, graças a criatividade dos químicos e engenheiros de alimentos, foi dada uma destinação tal qual está descrito no parecer e na resposta ao item 18 da intimação nº 429/2007 - do processo nº 13971.000095/2003-24. Reafirma que esses subprodutos são tecnicamente desperdícios e restos do processo produtivo principal e não se pode negar o crédito conferido aplicando interpretação restritiva e não condizente com a lei correspondente.*

*No caso em concreto, a industrialização da soja em grãos, além do óleo de soja, derivou em outros produtos que não estão entre aqueles classificados nos capítulos de que trata o §10, do art. 3º da Lei nº 10 637, de 2002, portanto, não é lícito que a contribuinte se aproprie do total dos créditos da aquisição do respectivo insumo de pessoas físicas. Em que pese o entendimento da contribuinte no sentido contrário, está correta a interpretação da lei dada pelo fisco e a consequente glosa em relação aos insumos*

*adquiridos de pessoas físicas os quais redundaram em 'subprodutos' da industrialização da soja, de acordo com os dados solicitados e apresentados pela empresa.*

Está com a razão a decisão recorrida.

O crédito presumido é um benefício concedido de forma específica e objetiva. Para fazer jus a tal benefício, a pessoa jurídica necessariamente deve produzir mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas no §10 do art. 3º da Lei n.º 10.637/02. Além disso, estas mesmas pessoas jurídicas devem adquirir de pessoas físicas residentes no país bens ou serviços e utilizá-los como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

A produção principal da recorrente são produtos destinados a alimentação humana (óleos e outros produtos “nobres”), o que não há controvérsia. Entretanto, além desses produtos, do processo produtivo da empresa, inevitavelmente há a geração de outros produtos e que são comercializados pela empresa (borra e lecitina, por exemplo). Estes produtos, ou subprodutos, como mencionado pela recorrente, não são destinados a produção de produtos destinados à alimentação humana pela Recorrente, tal qual, por exemplo, o óleo de soja que é empregado na produção de maionese. Portanto, no entender deste relator, não há que se falar em crédito presumido de parte da soja adquirida tendo em vista que parte deste insumo é destinado a geração de produtos vendidos pela recorrente e que não foram destinados a produção de mercadorias relacionadas no §10 do art. 3º da Lei n.º 10.637/02.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

#### **Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 4 – Falta de comprovação**

A Recorrente argumenta que causou surpresa a afirmação da decisão recorrida de que não identificou o anexo que se encontram os documentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade. Destaca que protocolou petição (Doc 4) em 18 de maio de 2009 com os documentos não apresentados durante a fiscalização conforme relação constante do Demonstrativo 16-4 (fls. 449). Portanto, resta claro que tais documentos não foram analisados ou considerados na revisão da glosa.

Realmente a decisão de primeira instância afirmou em resposta aos argumentos da então manifestante neste tópico que não encontrou os documentos que afirmou ter protocolado. Entretanto, no documento Doc 4 juntados aos autos à e-fl. 3372, junto com o Recurso Voluntário, consta apenas informações referentes a “Cotações de Fechamento Ptax<sup>4/</sup> do DOLAR DOS EUA, Código da Moeda: 220, Símbolo da Moeda: USD, Tipo da Moeda: A, período de 10/11/2003 a 20/11/2003”.

Portanto, não havendo nenhum indício nos autos de que a Recorrente efetivamente juntou os documentos que alega ter efetivamente juntado, não há que se acatar seu pleito.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 1 – Falta de Comprovação**

A Recorrente afirma que apresentou na manifestação de inconformidade cópia do CTRC 454734 referente à nota fiscal 135. Já em relação às notas fiscais 18997 e 18996, não localizou. Improcedente a glosa referente ao CTRC 454734.

Observe o que consta da decisão recorrida sobre este tópico:

*Verifica-se constar o CTRC 454734 juntado aos autos à fl. 623, que se trata de soja em grãos transportada por pessoas físicas e que o remetente e destinatário da mercadoria é a própria Bunge Alimentos S/A, da localidade de Sorriso/MT até Ourinhos/SP. Ou seja trata-se de transporte da mercadoria entre duas filiais da empresa.*

*Como já dito anteriormente neste voto, o serviço de frete, por si só, não se constitui em um insumo tido como serviço para a empresa em questão, mas poderia compor um custo agregado à aquisição de insumo por parte da empresa. Todavia, mesmo que tenha assim sido considerado, não se aplicaria o crédito presumido no presente caso, visto que o remetente da mercadoria não é um produtor Pessoa Física, portanto, fica implícito que, mesmo na hipótese desta soja em grãos ter sido adquirida de Pessoa Física, já teria ocorrido o frete deste para a empresa em outra etapa deste ciclo.*

Discordo da decisão recorrida. A fiscalização utilizou como fundamento para a glosa deste tópico a falta de apresentação dos conhecimentos de transporte de carga. A Recorrente, em sede de manifestação de inconformidade, apresenta o referido CTRC 454734 solicitado pela fiscalização e não apresentado. Portanto, suprida a falta de comprovação da operação de transporte (serviço prestado por pessoa física – agroindústria), deve-se reverter a glosa do CTRC 454734.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular para reverter a glosa do CTRC 454734.

**Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 2 – Frete correspondente a grãos exportados**

Os argumentos para a Recorrente nesta tópico são idênticos ao da Glosa 2 da Linha 3, não sendo necessários repeti-los.

Adotando os mesmos fundamentos do tópico “Linha 03 – Serviços utilizados como insumos. Glosa 2 – Frete correspondentes a grãos exportados”, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

**Linha 20 – Crédito presumido relativo a estoque de abertura. ICMS**

A Recorrente mais uma vez destaca o afastamento das glosas semelhantes constantes dos processos administrativos de nº 13971.001036/2005-98 (Doc 2) e 13971.001475/2005-09 (Doc 3) através dos Acórdãos nº 3301-005.613 e 3301-005.614.

A Recorrente alega que a fiscalização aplicou regra de dois pesos para uma mesma medida em relação ao ICMS que compõe a base de cálculo do PIS. Afirma que há decisões do STJ e STF no sentido de que não se pode diminuir do preço de venda ou de compra o valor do ICMS para apurar a base de cálculo do PIS. Destaca que a legislação e a prática contábil estabelecem que o registro contábil do custo de estoque deve ser efetuado mediante a exclusão do valor do ICMS, e o mesmo procedimento deve ser adotado quando for apurar o PIS pago no preço de aquisição das mercadorias. A Recorrente discorda da utilização do §3º do art. 289 do RIR utilizado pela fiscalização para justificar a não inclusão do ICMS no valor do estoque ao afirmar que não existe no texto legal qualquer referência ao “custo das mercadorias em estoque”, devendo ser considerado como “valor de estoque” o preço total das mercadorias/produtos adquiridos, incluídos os tributos nele embutidos tal qual disposto no art. 11 da Lei nº 10.637/02.

A respeito deste tema, novamente por economia processual, e por concordar com os fundamentos da decisão proferida em precedente desta mesma Turma julgando processo da mesma Recorrente, porém com outra composição, adoto como minhas as razões de decidir consubstanciada no voto do I. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto no Acórdão nº 3401-011.352 a seguir reproduzida:

*2.8.2. Como se nota o debate em questão versa sobre a composição da base de cálculo da COFINS: se o ICMS compõe a base de cálculo da COFINS, sobre aquele tributo (ICMS) há contribuição a pagar de um lado e consequentemente crédito de outro; se o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS, sobre aquele tributo (ICMS) não há contribuição a pagar de um lado e consequentemente não crédito de outro (artigo 3º § 2º da Lei 10.833/03). Pois bem, o Supremo Tribunal Federal em precedente vinculante (tema 69 de Repercussão Geral) entendeu por inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições:*

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.**

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, quanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve

*ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.*

*2.9.4. Como se nota da leitura do excerto acima o ICMS não está contido no conceito de faturamento, isto é, não se inclui no valor das mercadorias, consequentemente, não há crédito das contribuições incidentes sobre o valor do ICMS nos estoques de abertura.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

### **Da conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as seguintes glosas: 1) Linha 03 – Serviços utilizados como insumos. Glosa 2 – Frete correspondentes a grãos exportados; 2) Linha 5 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas. Glosa 3 – Falta de comprovação referente ao crédito de despesa de aluguel pago a empresa GRANOSUL AGROINDUSTRIAL LTDA.; 3) Linha 16 – Bens adquiridos de pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 3 – Estorno de insumos adquiridos de pessoas físicas aplicados na industrialização de produtos não constantes do art. 3º, §10. Do óleo de soja insumido na produção de maionese; 4) Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 1 – Falta de Comprovação referente ao CTRC 454734; e 5) Linha 17 – Serviços prestados por pessoas físicas – Agroindústria. Glosa 2 – Frete correspondente a grãos exportados.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

### **Voto Vencedor**

Apesar do sempre bem fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, respeitosamente divergimos do seu entendimento no que se refere à glosa de créditos presumidos relacionados no tópico “Dos Subprodutos gerados na produção do Óleo de Soja ou da Farinha de Trigo”.

Por ser pertinente ao deslinde da presente controvérsia, cumpre transcrever o §10 do artigo 3º da Lei nº 10.637/02:

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

(...)

§10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00,

20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

Considerando que a produção principal da recorrente são produtos destinados à alimentação humana, especialmente, óleo de soja e farinha de trigo, obtidos através do processo de industrialização da soja em grãos e do trigo (adquiridos de produtores rurais pessoas físicas), a recorrente faz jus ao referido crédito presumido.

Ocorre que, no processo de transformação da soja em grãos e do trigo, além do óleo de soja e da farinha de trigo, surgem resíduos/subprodutos (borras, lecitina, etc) como consequência natural e incontornável do processo de industrialização, os quais, como afirma a recorrente, poderiam ser simplesmente eliminados, mas ao invés disso são vendidos para aplicação em outros processos industriais (não destinados à alimentação humana ou animal).

Diante disto, tendo em vista que os resíduos obtidos no processo de industrialização da recorrente não são destinados à alimentação humana ou animal, a autoridade fiscal entendeu por glosar parte do crédito presumido apropriado sobre os insumos adquiridos para industrialização do óleo de soja e farinha de trigo.

Com a devida vênia, entendo que o referido entendimento não merece subsistir.

Conforme restou demonstrado nos autos, os créditos presumidos apropriados pela recorrente se referem integralmente a insumos adquiridos de produtores rurais pessoas físicas para industrialização de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.

Frise-se: os insumos são adquiridos pela recorrente para produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal (óleo de soja e farinha de trigo). O fato de surgirem resíduos/subprodutos como consequência natural e incontornável do processo de industrialização, os quais poderiam ser eliminados, mas acabam sendo destinados a outros processos industriais, ao meu ver, não pode transformar os insumos adquiridos para industrialização de óleo de soja ou farinha de trigo, em insumos adquiridos para industrialização de resíduos ou subprodutos.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste particular, para reverter a glosa de créditos presumidos relacionados no tópico "Dos Subprodutos gerados na produção do Óleo de Soja ou da Farinha de Trigo".

*(documento assinado digitalmente)*

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues