



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13971.908778/2011-94
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-004.334 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de maio de 2017
Matéria	COFINS - RESTITUIÇÃO E COMPENSÇÃO
Recorrente	BUNGE ALIMENTOS S/A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

INSUMO DE ORIGEM ANIMAL E VEGETAL. NÃO COMPROVADA A UTILIZAÇÃO NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO AGROINDUSTRIAL. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido agroindustrial, calculado sobre o valor de aquisição de insumos de origem animal e vegetal, especificados no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, adquiridos sem tributação (isenção, alíquota zero ou suspensão), somente é admitido se demonstrado, nos autos, que os referidos produtos foram (i) adquiridos das pessoas mencionados no *caput* e § 1º do citado art. 8º, e (ii) utilizados como insumo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. O não atendimento de qualquer uma das condições, impossibilita a dedução do referido crédito presumido.

QUANTIDADE DE PRODUTO SAÍDA COM SUSPENSÃO MENOR DO QUE A ADQUIRIDA SEM CRÉDITO. ESTORNO PROPORCIONAL DE CRÉDITO SOBRE O VALOR DAS AQUISIÇÕES COM CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de amparo legal e não atender o critério da razoabilidade, não há como ser admitida a glosa de créditos proporcionais ao valor das aquisições de produto vendido com suspensão, se a quantidade desse produto adquirido sem crédito (com suspensão) for maior do que quantidade vendida com suspensão. O estorno proporcional de crédito somente é admitido na hipótese de as vendas com suspensão superarem as aquisições do produto com suspensão, o que não ocorreu nos presentes autos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na

produção/industrialização de bens de destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada exclusivamente sobre o valor do gasto com frete.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS (MATÉRIA PRIMA E PRODUTOS EM PRODUÇÃO) ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DESPACHO DECISÓRIO E RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa a decisão que apresenta fundamentação adequada e suficiente para o indeferimento do pleito de restituição formulado pela contribuinte, que foi devidamente científica e exerceu em toda sua plenitude o seu direito de defesa nos prazos e na forma na legislação de regência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do relatório de informação fiscal e do despacho decisório e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para **(i)** o valor das aquisições de milho com crédito (tributadas) proporcional ao resultado da divisão das quantidades de milho revendidas com suspensão pelas quantidades totais das saídas com tributação e suspensão (Glosa 4.1); **(ii)** o valor do frete relativo às operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumos (matéria prima ou produto em elaboração) para produção (Glosa 4.2); e **(iii)** o valor proporcional do frete relativos às aquisições de milho com crédito (tributadas) proporcional ao resultado da divisão das quantidades de milho revendidas com suspensão pelas quantidades totais das saídas com tributação e suspensão (Glosa 4.4). Ausente a Conselheira Lenisa Prado.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, vinculada à receita de exportação, do 1º trimestre de 2009, no montante de R\$ 15.545.305,57, o qual foi utilizado nas compensações dos débitos discriminados nas Declarações de Compensação (DComp) colacionadas aos autos.

Por intermédio do Despacho Decisório de fls. 20.615/20.618, foi reconhecido o direito creditório, no valor de R\$ 12.983.834,26 e homologada as compensações declaradas até o limite do valor do crédito reconhecido.

Segundo o Relatório de Informação Fiscal de fls. 10.066/10.137, a parcela do crédito não reconhecido decorreu das glosas dos créditos relatadas nos seguintes itens e subitens: Glosa 1 – Aquisições de mercadorias com alíquota zero; Glosa 2 – Glosa por falta de estornos de créditos; Glosa 3- Glosa de créditos da CONAB; Glosa 4- Glosa de Fretes; Glosa 4.1 – Fretes sem vinculação com a nota da mercadoria transportada; Glosa 4.2 – Fretes vinculados a aquisições em relação as quais o contribuinte não tomou crédito; Glosa 4.3 – Fretes vinculados a operações com mercadorias adquiridas com FEX; Glosa 4.4 – Fretes vinculados a aquisições com crédito glosado; Glosa 5- Glosa de complementação de valores.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a recorrente apresentou as seguintes razões, que foram resumidas no relatório integrante da decisão de primeiro grau:

5. Em face do Despacho Decisório proferido pela DRF-Blumenau, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 09/08/2013, fls. 20.764/20.796, na qual alega em síntese:

a- “A Impugnante inicialmente ressalta que as glosas referentes ao Item 4.1.1 do Relatório, na Tabela 4 da pág. 14 a 16, da forma como constou do Relatório Fiscal não permitem a ampla defesa e a perfeita compreensão dos valores apontados pelo Sr. AFRFB. Ora, não foi possível abrir o valor por produto na medida que no relatório consta apenas uma lista contendo os itens que foram glosados, sem dispor de valores, e no arquivo que deveria conter todas as NFs listadas a Impugnante encontrou o mesmo problema de identificação para os fretes - Glosa 4. O grande problema gira em torno da base de dados que contém as NF glosadas. Por algum motivo, o Sr. AFRFB ao listar os documentos fiscais não informou os documentos, mas sim o número do registro, que conforme confirmado por ele, refere-se ao registro do nosso LRES enviado no inicio da fiscalização. Dessa forma, a Impugnante entendeu necessário fazer a conversão do arquivo em PDF disponibilizado no processo para o formato excel. O arquivo extraído possui 500.000 linhas em excel, divididos em 10 mil páginas em PDF. De posse do arquivo convertido, para localizar os documentos inerentes a uma glosa, seleciona-se na coluna correspondente a Glosa (Ex. Glosa GL09) os campos com valores “1”. Porém ao invés de ter os documentos fiscais que de fato compõem a glosa, a Impugnante se deparou com a informação do número do registro. Por consequência, era necessário procurar por esse registro no LRES em um universo de 9.000.000 de linhas, o que tornou absolutamente impossível o processo de localização e embasamento da defesa. Sendo assim, foram anexados documentos de forma aleatória para subsidiar a defesa, que provam que naqueles documentos há efetivamente direito ao crédito ora glosado.”

b- O interessado informa que equivocadamente apurou crédito básico sobre algumas notas fiscais relacionadas a aquisições com alíquota zero. Requer a apuração de crédito presumido na aquisição de arroz, trigo e outros itens;

c- A aquisição de Refinazil teria sido tributada;

d- A própria fiscalização reconheceu que as aquisições junto a pessoas físicas, superam as vendas efetuadas com suspensão, assim não haveria o que estornar;

e- O critério da glosa proporcional adotado pelo auditor não tem fundamento legal, mesmo porque as saídas com suspensão são inferiores às aquisições sem crédito. “A única possibilidade de fazê-lo seria identificar isoladamente as aquisições e saídas desta glosa para segmentá-las”;

f- Concorda com a glosa efetuada, relativa às aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição;

g- Juntou as notas fiscais não apresentadas relativas às despesas com fretes. As notas fiscais referentes ao 2º trimestre serão acostadas posteriormente;

h- Ressalta que a fiscalização não indicou as notas fiscais glosadas, fato que cerceou a ampla defesa;

i- O frete vinculado à transferência do produto acabado, dos insumos ou dos produtos em elaboração, faz parte do processo de venda, assim deve originar direito à apuração de crédito;

j- As vendas podem ocorrer pelo estabelecimento produtor ou pelos centros de distribuição, o que demonstra que a transferência do produto acabado faz parte do processo de venda. A transferência destes produtos é tributada pelo PIS/COFINS, assim como o faturamento do frete;

k- Vedar a apuração de crédito neste tipo de operação fere o conceito da não cumulatividade;

l- parte destes fretes são contratados por filiais dedicadas ao serviço de transporte que contratam o serviço de outros transportadores, fato que caracteriza insumo;

m- Fretes em remessa para armazém geral. Os fretes são contratados por filiais dedicadas ao serviço de transporte que contratam o serviço de outros transportadores, fato que caracteriza insumo;

n- Frete em compra de pessoa física para revenda. Não há previsão legal que vede a apuração de crédito incidente sobre frete contratado de pessoa jurídica referente a aquisição de mercadoria para revenda de pessoa física;

o- A IN nº 379/2003 não poderia extrapolar as disposições legais correspondentes, ao dispor que é vedado à empresa comercial exportadora apurar crédito nas mercadorias adquiridas com fim específico de exportação;

p- A glosa efetuada se deve ao fato de que o contribuinte adquiriu mercadoria com a cláusula FOB e pagou pelo frete, com entrega por conta e ordem no estabelecimento portuário. Em muitas ocasiões não é possível enviar todo um lote de exportação de soja de uma única vez.

Desde que comprovado que as transferências se referem a vendas já efetuadas pela empresa, é possível o creditamento relativo a estes fretes, segundo diversos julgados administrativos;

q- A empresa fiscalizada defende a tese de que não se pode vincular o crédito calculado sobre despesas com frete, com o crédito das mercadorias transportadas;

r- “também neste caso não foi possível à Impugnante ter acesso aos documentos fiscais que compõem a glosa na sua especificidade” (notas fiscais de complementação de valor);

s- “a forma como Sr. AFRFB configurou e formatou os arquivos impossibilitaram a Impugnante de exercer plenamente seu direito de ampla defesa e contraditório, posto que não teve acesso de forma clara ao que estava sendo relacionado como glosa” t- A comercialização de produtos agrícolas apresenta características peculiares, entre elas a de se fixar o preço definitivo, após a entrega do produto e da emissão da nota fiscal, assim muitas vezes se faz necessária a emissão de uma nota fiscal complementar;

u- A fiscalização se equivoca ao afirmar que a tradição da soja seria o momento adequado para o reconhecimento da receita. “Portanto, pouco importante na avaliação deste fato em que momento se deu a complementação de preço ou a tradição da soja em grão, para definir a aquisição, posto que as duas ocorrências significam a efetiva aquisição, a observar a legislação correspondente naquele momento e, consequentemente, o regime de competência”;

v- A legislação de regência não trata desta modalidade de negócio jurídico e não estabeleceu os critérios adotados pela fiscalização para justificar a glosa em comento;

w- Requer o reconhecimento da nulidade do relatório fiscal e do despacho, por cerceamento ao direito de defesa e a homologação das compensações apresentadas.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

CRÉDITOS GLOSADOS POR FALTA DE COMPROVAÇÃO. Deve ser mantida a glosa de crédito devida à falta de comprovação, se na fase de impugnação não forem apresentados documentos comprobatórios.

AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. Não gera direito à apuração de crédito a compra de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

VENDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITO. É vedado à empresa cerealista o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas com suspensão.

FRETE. APURAÇÃO DE CRÉDITO. A despesa com frete na operação de venda gera direito à apuração de crédito, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país. A despesa com frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, por integrar o custo de aquisição dos bens, origina direito ao cálculo do crédito de COFINS.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Em 8/7/2014, a autuada foi cientificada da referida decisão. Inconformada, em 7/8/2014, apresentou recurso voluntário, em que reafirmou, em preliminar, a nulidade do Relatório Auditoria Fiscal e do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa, e no mérito, contestou total ou parcialmente as glosas relativas aos seguintes itens:

- a) Glosa 1 (AZ) - Aquisições com alíquota zero, nos casos em que foram calculados créditos em relação a aquisições de bens tributados na etapa anterior com a alíquota zero;
- b) Glosa 2 (SUS) - Revendas de milho adquirido com suspensão, nos casos em que a contribuinte revendeu com suspensão parte do milho adquirido com tomada de créditos; e
- c) Glosa 4 - Fretes.

Em relação aos fretes, a recorrente contestou a glosa relativa apenas aos seguintes subitens: Glosa 4.1 – Fretes sem vinculação com Nota da Mercadoria Transportada; Glosa 4.2 - Fretes vinculados a aquisições em relação as quais o contribuinte não tomou crédito, subdividida em: 4.2.1 – Fretes em transferências; Glosa 4.2.2 – Fretes em remessas para armazéns gerais; e Glosa 4.2.3 – Fretes em compras de PF para revenda; Glosa 4.3 – Fretes relativos a bens adquiridos com FEX; Glosa 4.4 – Fretes vinculados a aquisições com crédito glosado, subdividida em: Glosa 4.4.1 - Mercadorias sujeitas à alíquota zero; e Glosa 4.4.2 - Estornos nas vendas com suspensão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A controvérsia remanescente cinge-se a questões preliminar, atinente a nulidade do Relatório Auditoria Fiscal e do Despacho Decisório, e de mérito, referente a glosa parcial dos créditos da contribuição.

1) DA PRELIMINAR DE NULIDADE

No recurso em apreço, a recorrente reiterou a preliminar de nulidade do Relatório Auditoria Fiscal e do Despacho Decisório, com base no argumento de não conseguir ter acesso amplo às informações contidas nos arquivos digitais, especialmente os dados apresentados no formato “TXT”, que não possibilitava extrair com clareza as informações necessárias para compreender os motivos e os documentos relacionados à glosa dos créditos.

Previamente, cabe ressaltar que, no âmbito processo administrativo fiscal federal, as hipóteses de nulidade do despacho decisório, extensível ao relatório em embasado, encontram-se estabelecidas no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) incompetência da autoridade julgadora e (ii) preterição do direito de defesa do sujeito passivo.

No caso em tela, não se vislumbra nenhuma das situações. O citado despacho decisório foi proferido pelo titular da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) da jurisdição da recorrente, reconhecidamente, a autoridade competente para decidir sobre o pedido de restituição colacionados aos autos, nos termos do art. 302, VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203/2012. E no âmbito do processo de resarcimento/compensação, sabidamente, o direito ao contraditório e à ampla defesa é assegurado na fase litigiosa do procedimento, que tem início com a apresentação da Manifestação de Inconformidade e, em seguida, com a reiteração das razões de defesa suscitada no recurso em apreço.

Além disso, ao compulsar o teor dos referidos relatório e decisório, verificou-se que ele apresenta adequada motivação/fundamentação fático-jurídica, o que afasta a presença de qualquer vício possa conspurcar a higidez dos referidos documentos.

O acesso ao arquivo “Demonstrativo de Glosas.txt” era possível e foi franqueado à recorrente. Para tanto bastava que o usuário ativasse, no software leitor de arquivos pdf, a opção de visualizar arquivos anexos, conforme orientação contida no citado relatório. E diante de qualquer dúvida ou dificuldade de acesso, a recorrente poderia ter solicitado ajuda ou esclarecimentos adicionais à autoridade fiscal, o que não ocorreu. Ademais, parte significativa dos dados contidos nos referidos arquivos, necessários à compreensão das glosas realizadas, foram reproduzidos no corpo do extenso relatório ou nos anexos que lhe seguiram, o que também infirma o argumento de que não fora possível extrair, com clareza as informações necessárias para compreender os motivos da glosa dos créditos.

No que tange à incompreensão dos demonstrativos, a recorrente confunde dificuldade de compreensão, em face do elevado volume de registros, com a impossibilidade de compreensão. Todos os registros consignados nos demonstrativos estão vinculados aos registros no LRES, portanto, para saber qual o documento concernente a operação objeto da glosa, bastava a recorrente localizar o registro no referido livro e fazer a leitura do correspondente documento que amparou o respectivo registro. Na análise do mérito, esse ponto será analisado novamente.

Além disso, a leitura das robustas peças defensivas colacionadas aos autos revelam que a corrente não só compreendeu como se defendeu adequadamente das irregularidades que lhe foram imputadas, inclusive, expressamente concordou com parte das glosas realizadas.

Cabe ainda ressaltar que a recorrente fundamentou as suas alegações no art. 142 do CTN, que dispõe sobre os requisitos do lançamento do crédito tributário, matéria estranha aos autos, que, inequivocamente, trata de pedido resarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, utilizado na compensação de débitos da própria contribuinte.

Por essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

2) DA ANÁLISE DAS QUESTÕES DE MÉRITO.

No mérito, a controvérsia remanescente cinge-se a glosa dos créditos calculados sobre (i) o valor das aquisições de insumos com alíquota zero, (ii) o valor de aquisição do milho revendido com suspensão e (iii) o valor das despesas com frete.

2.1 Da Glosa Relativa às Aquisições de Mercadorias Com Alíquota Zero (Glosa 1)

Segundo a fiscalização, por expressa vedação legal (Lei 10.833/2003, art. 3º, § 2º, II), foram glosados os créditos calculados sobre o preço das aquisições de bens para revenda ou utilizados como insumos de produção, tributadas na etapa anterior com a alíquota zero.

Inicialmente, a recorrente alegou que houve cerceamento à ampla defesa, pois não seria comprehensível a glosa na forma como constou do citado Relatório Fiscal. Segundo a recorrente, não teria sido possível “abrir o valor por produto na medida que no relatório consta apenas uma lista contendo os itens que foram glosados, sem dispor de valores”. Além disso, a fiscalização não teria informado as notas fiscais glosadas, mas o número de registro no LRES, fato que tornara inviável a localização do lançamento e a fundamentação da defesa. A recorrente asseverou ainda que:

O grande problema gira em torno da base de dados que contém as NF glosadas. Por algum motivo, o Sr. AFRFB ao listar os documentos fiscais não informou os documentos, mas sim o número do registro, que conforme confirmado por ele, refere-se ao registro do nosso LRES enviado no inicio da fiscalização. Dessa forma, a Recorrente entendeu necessário fazer a conversão do arquivo em PDF disponibilizado no processo para o formato excel. O arquivo extraído possui 500.000 linhas em excel, divididos em 10 mil páginas em PDF.

[...]

De posse do arquivo convertido, para localizar os documentos inerentes a uma glosa, seleciona-se na coluna correspondente a Glosa (Ex. Glosa GL09) os campos com valores "1". Porém ao invés de ter os documentos fiscais que de fato compõem a glosa, a Recorrente se deparou com a informação do número do registro. Por consequência, era necessário procurar por esse registro no LRES em um universo de 9.000.000 de linhas, o que tornou absolutamente impossível o processo de localização e embasamento da defesa. (grifos não originais)

Embora a recorrente tenha alegado impossibilidade de acesso aos documentos, o que se depreende do relato transcrito, foi que do grande volume de registro no LRES, ela não fez a vinculação entre o número de registro no demonstrativo e o número de registro no LRES, onde mencionado os documentos correspondentes. Ou seja, a partir dessa informação, bastava pesquisar o número de registro no arquivo LRES e encontrada o respectivo lançamento todas as informações necessárias à comprehensão da glosa estariam a disposição da recorrente, incluindo o número da nota fiscal.

Ora, se o LRES tem “um universo de 9.000.000 de linhas”, como asseverado pela recorrente, e possibilitou a fiscalização realizar a citada vinculação, não se revela crível que recorrente, conhecendo o número do registro, não pudesse fazer o cominho inverso e

acessar o registro no LRES e conhecer os respectivos documentos da operação. Ademais, a menção apenas ao número do registro no LRES foi a forma adequada de a fiscalização fazer um demonstrativo conciso e compreensível, especialmente, tendo em conta que a menção do número da nota fiscal, em vez do número do registro do arquivo LRES, também dependia de realização de pesquisa no arquivo LRES, para fim de confirmar se o número da nota fiscal representava a correspondente operação de aquisição de mercadoria objeto da glosada realizada.

Para fim de compreensão do questionado “Demonstrativo de glosas”, a fiscalização prestou os seguintes esclarecimentos relevantes: a) em face do porte da empresa auditada o trabalho de fiscalização “teve que, necessariamente, ser realizada com base nos arquivos digitais, uma vez que são milhões de operações por ano”; b) a análise foi efetuada, principalmente, com base no arquivo LRES (reprodução do Livro de Registro de Entradas e Saídas), que possui cerca de seis milhões de registros, referentes ao período analisado; c) especificamente quanto à glosa em comento, foram retirados do arquivo LRES a relação de todas as mercadorias adquiridas sujeitas à alíquota zero. Estas mercadorias compuseram a Tabela 4 que contempla a descrição da mercadoria, o respectivo código, o NCM e o momento a partir do qual passou a ser tributada com alíquota zero; e d) verificaram que alguns lançamentos do arquivo LRES, relativos à aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, foram objeto de apuração de crédito de PIS e de COFINS. Estes foram lançamentos alvo da glosa em questão.

Assim, fica demonstrado que o fato de a fiscalização não ter citado, no referido “Demonstrativo de glosas”, a nota fiscal relativa à operação do crédito glosado, mas apenas o lançamento contábil irregular, inequivocamente, não acarretou qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente, pois, o demonstrativo elaborado pela fiscalização possibilitava à recorrente verificar todos os elementos necessários a compreensão do motivo da glosa, dentre eles, a data do lançamento, o valor da operação e correspondente número da nota fiscal. Por essas razões, rejeita-se o alegado cerceamento do direito defesa.

A recorrente alegou ter anexado, de forma aleatória, documentos que comprovavam o direito ao crédito glosado. Porém, diferentemente do alegado, os documentos apresentados não se prestam a comprovar o direito ao crédito glosado em apreço. Com efeito, as notas fiscais emitidas pela empresa Corn Products Brasil (fls. 20.703/20.704) foram emitidas no segundo trimestre de 2008, portanto, de outro período de apuração; os textos de fls. 20.705/20.706 tratam das características do produto Refinazil; e os demais documentos (fls. 20.707 e ss.) referem-se a glosa de frete, matéria estranha a que motivou a glosa.

No mérito, a recorrente alegou que teria adquirido arroz, farinhas, farinha de trigo e trigo, para utilização como insumo e não para fins de revenda, como equivocadamente informado no DACON, logo, precipitadamente, apurara “crédito básico”, quando o correto seria crédito presumido agroindustrial no percentual de 35% da alíquota normal.

Assim, fica evidenciado que a recorrente não contestou o mérito da glosa dos créditos básicos da contribuição em apreço, o que significa que ela, tacitamente, concordou que as aquisições de bens submetidas à tributação pela alíquota zero não permitem a apropriação de crédito básico assegurado ao regime não cumulativo da contribuição.

A discordância da recorrente limitou-se apenas a glosa integral dos créditos básicos calculados sobre as aquisições de arroz, farinha, farinha de trigo e trigo. Para recorrente, tais produtos foram utilizados como insumos na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, logo tinha direito de

deduzir a parcela do crédito presumido agroindustrial, equivalente a 35% da alíquota do crédito básico, conforme previsto no art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004.

Este Colegiado, em reiterados julgamentos, tem reconhecido, de ofício, o direito ao crédito presumido agroindustrial nos casos em que há glosa integral dos créditos básico apropriados, por estabelecimento agroindustrial, sobre o valor de aquisição de insumos de origem animal e vegetal, especificados no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, adquiridos sem tributação, se demonstrado, nos autos, que (i) a aquisição foi feita das pessoas mencionadas no *caput* e § 1º do citado art. 8º, e (ii) que o produto agropecuário foi utilizado como insumo de produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.

Nos presentes autos, não foi acostado qualquer prova que demonstrasse que os produtos tributados à alíquota zero foram utilizados como insumos de produção das mercadorias de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal, especificadas no *caput* do art. 8º da Lei 10.925/2004. Aliás, a recorrente sequer informou qual a mercadoria fora produzida com os referidos produtos, condição indispensável para o reconhecimento do crédito presumido em apreço.

E não se pode olvidar, que essa comprovação era imprescindível, tendo em conta que os produtos adquiridos pela recorrente eram todos eles semi-industrializados (por exemplo, arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido), ou já industrializados (por exemplo, farinhas de milho, descritas como fubá de milho e refinazil pelletizado, farelado e ensacado). Na produção de que mercadorias tais produtos foram utilizados? A resposta a essa indagação revela-se imprescindível para o reconhecimento do valor do crédito presumido pleiteado, porém, nos autos, não há elementos para obtê-la.

A recorrente alegou que o produto, denominado Refinazil, teria sido classificado de forma equivocada e o código da NCM informado nas notas fiscais indicaria que o produto era derivado do milho, e assim seria tributado.

Como as operações de aquisição do citado produto foram registradas sem tributação, sujeitas à alíquota zero, para reversão da glosa, revela-se insuficiente a alegação de que houve erro na classificação da operação e a mera juntada de notas fiscais referentes à aquisição do produto, sem a demonstração de que houve pagamento das contribuições na operação de compra. Assim, sem provas de que o produto, denominado “Refinazil, Itens 111818, 111819 e 111820”, foi adquirido com pagamento e revendido com débito das contribuições não como ser restabelecido o crédito glosado.

As duas notas fiscais colacionadas aos autos (fls. 20.703/20.704) foram emitidas, respectivamente, em 5/4/2008 e 4/6/2008, portanto, diz respeito ao 2º trimestre de 2008. Assim, não comprovada a cobrança das contribuições, não tem qualquer relevância, para o deslinde da controvérsia, o fato de a recorrente ter cometido ou não erro de classificação fiscal do produto na NCM.

Enfim, caso admitido pelo Colegiado o direito ao crédito presumido pleiteado, o que se admite apenas para fim argumentação, ao menos o valor das aquisições do trigo importado da Argentina e dos Estados Unidos, necessariamente, devem ser excluído da base de cálculo do crédito presumido agroindustrial requerido, posto que, nos termos do art. 8º, § 2º, da Lei 10.925/2004, o referido benefício fiscal restringe-se apenas “aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País”.

Com base nessas considerações, deve ser mantida a glosa integral dos créditos básicos da contribuição apurados sobre o preço de aquisição dos mencionados bens.

2.2 Da Glosa por Falta de Estorno de Crédito (Glosa 2)

No citado Relatório de Auditoria Fiscal, a fiscalização prestou as seguintes informações relevantes para o deslinde da controvérsia:

Até 2005, a BUNGE industrializava parte do milho adquirido em fábricas de ração, sendo que o milho em grãos era um dos insumos utilizados. Entretanto, após o encerramento das operações daquelas filiais (fábricas de ração), todo o milho adquirido pela BUNGE passou a ter a finalidade exclusiva de revenda, tanto no mercado interno quanto para exportações.

Ainda segundo a fiscalização, na condição de cerealista, a recorrente adquiriu e revendeu o milho em grãos com suspensão do pagamento da contribuição. Logo, era-lhe vedado o aproveitamento do crédito presumido agroindustrial calculado sobre o valor de aquisição do referido produto e eventual crédito apropriado sobre a revenda do milho deveria ser estornado, por força do disposto no art. 8º, § 4º, II, da Lei 10.925/2004. Intimada pela fiscalização a comprovar o estorno de tais créditos, a recorrente prestou a seguinte informação, *in verbis*:

Anexamos duas planilhas que resumem as Aquisições de MILHO no período de 2009, por CFOP e as Receitas das vendas de MILHO, por CFOP. Nessas planilhas pode-se verificar que as aquisições de milho de Pessoas Físicas, sem crédito de PIS/COFINS, importaram em R\$ 299.923.000,00 e as vendas com Suspensão das Contribuições Sociais no valor de R\$ 207.679.000,00. Por esse parâmetro, não há justificativa para estorno de créditos de PIS/COFINS do Milho vendido com Suspensão.

Com base nessa resposta, resta esclarecido que, segundo o critério adotado pela recorrente, como a quantidade de milho revendido com suspensão foi inferior a quantidade do produto adquirido sem crédito (aquisições de pessoas físicas e CONAB), logo ela não estava obrigada a fazer o estorno. No entendimento da recorrente, somente se as aquisições do produto sem crédito fossem inferiores às revendas com suspensão era que o estorno do crédito deveria ser realizado, o que não ocorreu em nenhum trimestre do ano de 2008.

Assim, o critério adotado pela recorrente, para verificar a necessidade ou não de estorno do crédito, foi atribuir, primeiramente, todo milho vendido com suspensão às aquisições sem crédito. Se esta quantidade fosse suficiente para “cobrir” as quantidades saídas com suspensão não haveria a necessidade de estorno de crédito das contribuições. Do contrário, haveria necessidade de estornos. No período de apuração, como a recorrente adquiriu de pessoa física maior quantidade sem tributação (sem crédito) do que a vendida com suspensão, ela concluiu que não havia necessidade de estorno. Como a própria fiscalização confirmou essa situação, inexiste controvérsia sobre essa situação.

De outra parte, segundo a fiscalização, as aquisições, embora feitas de diferentes formas, de PF ou PJ, e estas tributadas, com suspensão ou com FEX, não vinculavam a utilização do grão para único tipo de saída específica. Assim, não era possível afirmar, como quer a empresa, que todo grão comprado de pessoa física, sem crédito, é o milho vendido com suspensão, o que dispensaria a necessidade de estorno do crédito, uma vez que não teria havido a tomada de crédito na aquisição; de outro lado, também não seria possível

afirmar, por exemplo, que todo grão vendido com suspensão teria advindo das aquisições junto a PJ, com tomada de crédito, o que acarretaria a necessidade de estorno dos créditos correspondentes à quantidade saída com suspensão.

Assim, tendo em vista que não era possível vincular entradas e saídas, ante a inexistência de método de controle de apropriação direta das quantidades do produto adquiridas e vendidas, e que o critério adotado pela recorrente era-lhe extremamente favorável, a fiscalização adotou, para fim de rateio do valor do crédito a ser estornado vinculado à venda com suspensão, o percentual mensal obtido da divisão das quantidades das saídas com suspensão pelas quantidades saídas totais (excluídas, quando existentes, as exportações com fim específico de exportação - FEX). E o valor do crédito a ser estornado determinado mediante a aplicação do percentual da proporção mensal sobre a base de cálculo total dos créditos decorrentes das aquisições de milho de pessoa jurídica (com ou sem crédito).

O critério adotado pela fiscalização não tem expressa previsão legal. No caso de inexistência de método de apropriação direta, há previsão legal de rateio de custos, despesas e encargos comuns proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, nos termos do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

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

[...]

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

[...] (grifos não originais)

O método de rateio proporcional, a meu ver, é a passível de aplicação ao caso em tela, desde que atendidas algumas premissas básicas. A primeira, que o milho é um produto fungível, especialmente, porque não foi mencionada a existência de qualquer diferença relevante do produto adquirido de distintos fornecedores pessoas físicas e jurídicas. A segunda, que o percentual proporcional de rateio somente se justifica se o valor da aquisição a ser rateado representar uma grandeza comum aos diversos tipos de saídas do produto do estabelecimento.

Com base nessas premissas, o critério de rateio adotado pela fiscalização, além de não ter previsão legal, revela-se não razoável, pois utiliza como base cálculo a ser rateada apenas os valores das aquisições de milho de pessoa jurídica com apropriação de crédito (tributadas), excluídas, portanto, às aquisições de pessoas físicas e das pessoas jurídicas

sem crédito, o que implica no rateio do crédito vinculado apenas as operações de aquisições com crédito de pessoas jurídicas entre as saídas tributadas e as saídas com suspensão (não tributadas) e, por conseguinte, o estorno de parcela de crédito de parte das operações com tributação, para as quais há previsão de manutenção do crédito.

O critério adotado pela fiscalização seria razoável se todas as aquisições fossem com crédito e as saídas fossem parte tributadas (com direito a manutenção do crédito) e parte com suspensão (sem direito ao crédito), o que, sabidamente, não ocorreu no caso em tela.

Outra hipótese razoável seria se as saídas com suspensão (sem direito a crédito) fossem superiores às aquisições das pessoas físicas (sem crédito). Neste caso, o percentual de rateio do valor do crédito a ser estornado seria obtido mediante a divisão entre as quantidades da diferença das saídas a maior com suspensão (em relação as quantidades adquiridas de pessoas físicas) pelo somatório das quantidades da diferença das saídas a maior com suspensão mais as saídas tributadas (excluídas, quando existentes, as exportações com fim específico de exportação - FEX). Assim, como as aquisições de milho das pessoas jurídicas seriam parte revendidas com tributação e a outra parte com suspensão (a referida diferença), daí a necessidade do rateio, que a ser aplicado somente quando há uma base comum a ser apropriada entre os diferentes tipos de saídas do produto.

Outro dado que revela imprestabilidade do critério de rateio adotado pela fiscalização consistiu na utilização do percentual de rateio calculado para os três trimestres de 2009, em vez do percentual mensal. Embora, a base de cálculo de rateio tenha sido mensal, o que representa evidente contradição.

No caso, como as saídas com suspensão foram menores do que as aquisições de pessoas físicas (sem crédito), o critério adotado pela recorrente revela-se mais adequado e razoável.

Com base nessa conclusão, deve ser restabelecido o valor integral do crédito glosado calculado mediante a aplicação de percentual sobre o valor das aquisições de milho de pessoas jurídicas com crédito (tributada), em que percentual é calculado proporcionalmente às quantidades do milho saídas/vendidas com suspensão em relação as totais saídas/vendidas com tributação e suspensão.

2.3 Da Glosa Relativa aos Gastos com Frete (Glosa 4).

A fiscalização procedeu a glosa de créditos calculados sobre diversos tipos de despesas com fretes. Aqui serão analisadas apenas as glosas contestadas pela recorrente.

Porém, previamente a análise das glosas controvertidas, entende-se oportuno apresentar uma breve digressão a respeito do fundamento jurídico do direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre os variadas formas como se efetivam os gastos com a prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas que desenvolvem atividades comercial e industrial ou de produção.

Em consonância com a legislação vigente, há fundamento jurídico para a apropriação de créditos sobre o valor do frete apropriado contabilmente sob a forma de custo de aquisição, custo de produção e despesa de venda, conforme demonstrado a seguir.

No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis

10.637/2002 e 10.833/2003¹, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre o valor dos gastos com os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:

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:

[...] (grifos não originais)

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 nº 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 nº 1.598, de 1977, art. 13).

[...] (grifos não originais)

Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é

¹ Por haver simetria entre os textos dos referidos diplomas legais, aqui será reproduzido apenas os preceitos da Lei 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 10.637/2002.

permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.

Em relação à atividade industrial, embora também não haja expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, II e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com o art. 290 do RIR/1999, é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de 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) bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Senão, veja a redação dos trechos relevantes dos citados preceitos legais, *in verbis*:

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;

[...] (grifos não originais)

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;

[...] (grifos não originais)

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que,

pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

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, durante o ciclo de produção ou fabricação, certamente 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.

Assim, 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.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de 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 seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

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;*

[...] (grifos não originais)

Cabe ainda ressaltar que, em todas as hipóteses de creditamento, o direito de apropriação dos referidos créditos está condicionado ao atendimento das condições instituídas no art. 3º, § 3º, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Dessa forma, somente o valor do gasto com frete incorrido no mês (regime de competência), pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito à apropriação de créditos das referidas contribuições.

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado pelo vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

De outra parte, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito à apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Será com base nesse entendimento que serão analisadas as glosas dos créditos apropriados sobre gastos com fretes objeto da presente controvérsia.

2.3.1 Glosa por falta de vinculação à nota fiscal de aquisição (Glosa 4.1).

Segundo a fiscalização, a confirmação dos créditos relativos a despesas com fretes dependia da comprovação, de maneira inequívoca, que eles estavam vinculados a operações de transporte de mercadorias ou insumos, para as quais são permitidas a dedução de crédito. Assim, no entendimento da fiscalização, as operações de aquisição que não geram crédito também não asseguram a apropriação de crédito sobre os correspondentes gastos com os fretes. Com base nesse entendimento, a comprovação da referida vinculação era imprescindível, para fim de confirmação do direito ao crédito sobre os gastos com fretes. E para que ela pudesse ser feita, era necessário que a recorrente tivesse feito a vinculação entre cada gasto com frete, para o qual apropriou crédito, com a respectiva operação de entrada ou saída de mercadorias.

No entanto, embora intimada a proceder tal vinculação, a recorrente não atendeu tal exigência, conforme se infere dos excertos a seguir transcritos, extraídos do citado Relatório:

Numa análise inicial dos arquivos, especificamente do arquivo CONHECIMENTOS COM CRÉDITO SEM VINCULAÇÃO, foi possível verificar que 9.117 registros de fretes permaneceram sem vinculação, e tais registros representam uma base de crédito de cerca de R\$ 51 milhões. Tais registros são aqui glosados, pela simples falta de vinculação com os registros das mercadorias transportadas.

A glosa em questão justifica-se na medida em que, sem a devida vinculação, não é possível determinar se os bens transportados são insumos utilizados no processo produtivo da empresa, se os bens foram adquiridos de pessoa física ou jurídica e se o transporte está relacionado a uma operação de compra. A FISCALIZADA, por sua vez, não juntou aos autos elementos de prova capazes de contradizer esta argumentação.

A recorrente alegou que foi levantado, aleatoriamente, documentos fiscais de fretes com a finalidade de comprovar que estes possuíam a vinculação em questão.

De fato, com a impugnação, a recorrente trouxe à colação dos autos (fls. 20.708/20.973) Conhecimentos de Transporte Multimodal de Cargas, Notas Fiscais de Serviço de Transporte e Relações de Despachos. Acontece que esses documentos, em princípio, comprovam a prestação do serviço de transporte. Porém, este não foi o motivo da glosa em apreço. Como anteriormente mencionado, as irregularidades aqui apreciadas foram a falta de vinculação dos gastos com fretes a operações de aquisição ou venda de bens contabilizadas pela pessoa jurídica no LRES.

Os referidos documentos, certamente, não servem para comprovar tal irregularidade e sem a comprovação da vinculação resta inviável saber se tais gastos com frete podem ou não assegurar o crédito da contribuição, por ser impossível a verificação da natureza da operação vinculada ao frete, bem como se a operação propicia a dedução do crédito e se refere ao respectivo período de apuração.

A recorrente alegou que o Relatório Fiscal não apontara, especificamente, quais são as notas fiscais glosadas/não encontradas nos LRES, cerceando a defesa, impedindo especialmente a identificação para fins de defesa, nos mesmos moldes do que ocorreu com a glosa relativa às aquisições com alíquota zero (Glosa 4.1).

Conforme anteriormente demonstrado (subitem 2.1), a fiscalização indicou o número de registro do arquivo referente ao Livro de Registro de Entradas e Saídas (LRES) que foi objeto de glosa. E com essa informação era possível localizar no arquivo LRES, fornecido pela própria recorrente, o respectivo lançamento que contempla, entre outras informações, a identificação da nota fiscal. Logo, não houve o alegado prejuízo à defesa.

Enfim, tendo em vista que a dedução do crédito calculado sobre o valor do frete depende do tipo operação transporte e da forma como custeada, bem como da natureza dos bens transportados (bens de revenda, insumos etc.), na falta dessa comprovação, a glosa em destaque deve ser integralmente mantida.

2.3.2 Da glosa vinculada às operações sem direito a crédito (Glosa 4.2).

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados os créditos calculados pela contribuinte sobre despesas com fretes, cuja vinculação apresentada remetia a notas fiscais relativas a outras operações de entrada para as quais não houve apropriação de crédito da contribuição, tais como: transferências entre estabelecimentos; remessas para armazéns gerais; aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Por terem características específicas, cada uma das submodalidades de operações sem direito a crédito será apreciada separadamente.

2.3.2.1 Da glosa vinculada às operações de transferências entre estabelecimentos.

De acordo com o citado Relatório de Auditoria Fiscal, a presente glosa compreende os créditos calculados sobre as despesas com fretes nas transferências (i) de insumos (matéria prima ou produto em elaboração) entre estabelecimentos industriais, para produção, e (ii) de produtos acabados entre filiais, para fim de armazenagem.

A recorrente alegou que fazia jus ao crédito sobre o valor do frete nas operações de transferências entre seus estabelecimentos de insumos, produtos em elaboração e produtos acabados, porque tais operações fazia parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora e de produção. Segundo a recorrente, tais transferências não descharacterizava o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte da venda direta.

A alegação da recorrente não se sustenta, porque não procede o argumento de que as operações de transferências entre estabelecimentos, seja de produção ou distribuição, fazem parte da operação de venda direta. As operações de transferências entre estabelecimentos fazem parte da logística de produção e distribuição da recorrente e por se tratar de operações com identidade própria, inequivocamente, elas não fazem parte da operação de venda (“direta ou indireta”). Se adotado o entendimento da recorrente, até a operação de compra de produto acabado e do insumo também fazia parte da operação de “venda direta”, o que não tem sentido algum.

A recorrente ainda alegou que fazia jus ao crédito glosado, porque as operações de transferências e as respectivas operações de transporte (gastos com frete) eram tributadas pelas referidas contribuições. Logo, sob pena de descumprimento do regime da não cumulatividade, o crédito sobre a despesa com frete deveria ser admitido.

A alegação não se sustenta. A uma, porque a recorrente não comprovou que as operações de transferências entre os estabelecimentos eram tributadas pelas contribuições. A

duas, porque não foi a falta de tributação que motivou a glosa em comento, mas a falta de amparo legal para dedução do crédito calculado sobre o valor do frete da operação de transporte vinculada a operação de transferência.

E ante a ausência de amparo legal, não tem qualquer relevância para o deslinde da controvérsia, se a operação de transporte foi contratada ou subcontratada, pois, este não foi o motivo da glosa realizada pela fiscalização.

O deslinde da questão envolve a análise do tipo de gasto com transporte que permite apropriação de crédito. E com base no entendimento anteriormente esposado, geram de direito a créditos da contribuição os gastos com frete no transporte (i) de bens utilizados como insumos de industrialização de produtos destinados à venda e dos produtos em elaboração, nas transferências entre os estabelecimentos industriais da própria pessoa jurídica para produção, ou complementação do processo produtivo; e b) dos produtos acabados apenas na operação de venda.

Os motivos fático-jurídicos para apropriação do crédito, nas duas hipóteses, são distintos: a) as despesas (custos) de fretes com o transporte de insumos, por constituírem custo de produção, tem previsão legal no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e (ii) as despesas com fretes para o transportar produtos acabados os produtos acabados, por representarem despeças na operação de venda, tem suporte legal no art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003.

Por outro lado, não geram direito a crédito os gastos com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos industriais e os estabelecimentos distribuidores/vendedores da pessoa jurídica, ou entre estes últimos, por não configurar transferência de bens a ser utilizado como insumo nem operação de venda, mas mera operação de transferência de produtos acabados, com intuito de facilitar a comercialização e a logística de distribuição e entrega dos produtos aos futuros compradores. Assim, se essa operação de transferência de produtos acabados não faz parte da operação de venda, logicamente, ela não pode ser equiparada à operação de transporte relativa à operação de venda direta, a realizada ao destinatário final, conforme alegado pela recorrente. Logo, em relação ao valor do frete dessa operação de transferência, por falta de previsão legal, a apropriação de crédito não é permitida.

O entendimento apresentado no enunciado da ementa do Acórdão nº 3301-001.577, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deste Conselho, por admitir a apropriação de créditos nas transferências entre estabelecimentos tanto de produtos em elaboração quanto de produtos acabados, obviamente, contraria em parte o entendimento aqui esposado, logo, não há como acatar parte dos fundamentos nele esposados.

Com base nessas considerações, deve ser restabelecido o crédito calculado sobre o valor do frete nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais de bens utilizados como insumos de produção, ou seja, matéria prima e produto em elaboração para produção de bens destinados à venda.

2.3.2.2 Da glosa vinculada às operações de remessas para depósito fechado ou armazém geral.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, esta glosa refere-se a créditos calculados sobre valor das despesas com fretes nas operações de remessas de mercadorias para armazém geral ou depósito fechado.

Pelas mesmas razões anteriormente aduzidas, também deve ser mantida a glosa dos créditos calculados sobre os gastos com fretes nas operações de remessas de produtos acabados ou mercadorias para depósito fechado ou armazém geral, porque, indubitadamente, tais operações também não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de industrialização nem como operação de venda. E somente essas operações asseguram a apropriação dos referidos créditos, conforme anteriormente demonstrado.

O enunciado da ementa do acórdão nº 3803-03.154, não ampara a pretensão da recorrente, pois ela trata da possibilidade de creditamento sobre despesas de armazenagem, embora tenha feito menção a “frete durante a venda”. A leitura do excerto, a seguir transcrito, extraído do voto condutor julgado, não deixa qualquer dúvida de que apenas as despesas com frete nas operações de venda possibilitam o crédito da contribuição:

Além disso, as despesas de deslocamentos da carga nas operações de venda encontram amparo no dispositivo legal acima identificado, pois se trata de despesas com fretes que, uma vez suportadas pela pessoa jurídica e tendo sido objeto de tributação pelas contribuições, dão direito ao creditamento.
(grifos não originais)

Com base nessas considerações, deve manter integralmente a glosa dos referidos créditos.

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

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, [...];

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação a:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

[...] (grifos não originais)

Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

A recorrente alegou que o fato de o fornecedor da mercadoria ter sido uma pessoa física, em tese, não desqualificava o serviço adquirido de terceiro pessoa jurídica, conforme entendimento esposado no acórdão nº 07-14.350, de 17 de Outubro de 2008, da DRJ Florianópolis, e no acórdão nº 3803-03.154, da extinta 3ª Turma Especial da Terceira Seção deste Conselho.

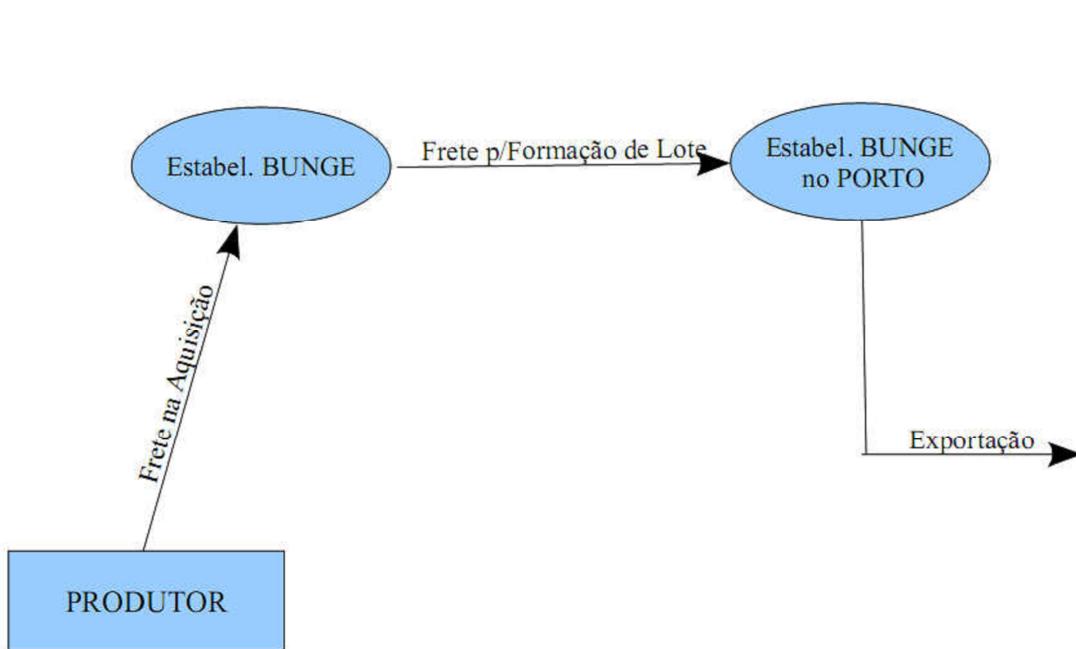
Com base nessas considerações, mantém-se a glosa integral dos referidos créditos.

2.3.3 Da glosa vinculada às aquisições com fim específico de exportação - FEX (Glosa 4.3).

A fiscalização esclareceu que, os créditos apropriados sobre os gastos com frete vinculados às operações de compras (entradas no estabelecimento da empresa) de mercadorias com fim específico de exportação (FEX), já estavam abrangidos pela glosa do tópico “4.4.2 acima, intitulado Dos Fretes Vinculados a Aquisições sem Direito ao Crédito, uma vez que a “BC Cr” destas aquisições é igual à zero.”

Segundo a fiscalização, havia outros gastos com fretes relacionados a as aquisições com FEX, que deveriam ser glosados, por falta de previsão legal. Tais fretes consistem nas transferências para a formação de lote, que, apesar de serem formalmente transferências, na verdade já configuravam uma etapa do processo de venda. A fiscalização informou ainda que os fretes para a formação de lotes (CFOP 5505/6505) foram acatados nesta análise como fretes nas vendas, admitindo-se a tomada de crédito das contribuições. Mas entre estes fretes para a formação de lotes, existem aqueles relacionados às aquisições com FEX, e para estes há norma específica, vedando a tomada de crédito.

Os esclarecimentos da fiscalização são mais facilmente compreendidos na representação do fluxo das mercadorias desde a operação de compra do produtor até a transferência para formação dos lotes de exportação, apresentado na figura extraída do Relatório Fiscal, que segue transcrita:



Em suma, a glosa em apreço, refere-se às despesas com frete vinculadas às operações de transferências das mercadorias com FEX dos estabelecimentos da recorrente para o estabelecimento portuário, para formação de lote e posterior exportação.

De acordo com o disposto no art. 6º, § 4º, combinado com o disposto no art. 15, III, da Lei 10.833/2003, há expressa vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados a receita de exportação auferida na operação com fim específico de exportação. Para facilitar a compreensão, seguem transcritos os citados preceitos legais:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

[...]. (grifos não originais)

Da simples leitura dos transcritos preceitos legais, infere-se que, em relação às exportações com FEX, realizadas pelas empresas comerciais exportadoras, é vedada a apuração de créditos das contribuições não apenas referente às operações de aquisição das mercadorias, como também em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação, dentre os quais incluem-se os gastos com frete nas operações de compra e de transferência das mercadorias.

A razão dessa vedação é óbvia: evitar a apropriação de crédito em duplicidade, ou seja, que os créditos sejam apropriados tanto pela pessoa jurídica vendedora quanto pela pessoa jurídica compradora e exportadora.

A recorrente alegou que era possível a apropriação de crédito sobre os gastos com frete vinculados a tais operações de transferências, sob argumento de que “tais despesas de frete são relativas a mercadorias para formação de lote-revenda, no caso para exportação, conforme disposto no inciso I c/c inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.” Segundo a recorrente as referidas remessas para formação de lote de exportação não poderiam ser tratadas como aquisições de mercadorias com fim específico de exportação por empresa comercial exportadora, porque ela “adquiriu mercadoria na condição FOB e pagou pelo frete, para entrega em seus armazéns/silos, e posteriormente remetidos ao estabelecimento portuário, posto que a formação de lote já [representa] a própria operacionalização da exportação.” Para a recorrente, a transferência de mercadoria, para formação de lote destinado à exportação, estava vinculada a própria exportação, que assegura o direito ao crédito glosado.

A alegação da recorrente não procede, porque há expressa vedação à empresa comercial exportadora de apurar créditos sobre os custos/despesas vinculados à operação de aquisição de mercadoria com fim específico exportação, o que, certamente, inclui os custos/despesas com a operação de transporte da mercadoria, incluindo as despesas de frete nas transferências entre os demais estabelecimentos e o estabelecimento portuário, independentemente, desta ter sido feita diretamente para embarque de exportação, ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, para a formação de lote. No caso, se a norma não previu nenhuma exceção, indubidousamente, não cabe ao intérprete criá-la, especialmente, em sede de concessão de crédito de tributo, matéria estritamente reservada à lei.

Também não procede a alegação da recorrente a Instrução Normativa SRF 379/2003, em seu art 1º, § 2º, extrapolar as disposições legais correspondentes, ao dispor que era vedado à empresa comercial exportadora apurar crédito sobre custo de aquisição das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, posto que tal preceito normativo simplesmente reproduziu o teor do art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/2003, anteriormente transcrito.

Também não se aplica ao caso em tela, o entendimento esposado no acórdão nº 07-12164, de 29 de fevereiro de 2008, prolatado pela DRJ Florianópolis, no sentido de que “valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para as transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica”, pelas razões aduzidas nos tópicos precedentes.

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa integral dos créditos apropriados sobre o valor dos gastos com frete vinculados às operações de venda com fim específico de exportação.

2.3.4 Da glosa vinculada a operações com crédito glosado (Glosa 4.4)

A presente glosa abrange os créditos apurados sobre despesas com fretes ligados à aquisição de mercadoria, cuja operação não gerou crédito e que foi objeto de glosa no presente processo. Especificamente, compreende os fretes na aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero (Glosa 4.1) e fretes na aquisição de mercadorias vendidas com suspensão (Glosa 4.2).

No entendimento da fiscalização, se a aquisição da mercadoria não gerava direito ao crédito, consequentemente, o respectivo gasto com frete também não podia gerar. No caso, segundo a fiscalização, apesar de a recorrente ter tomado crédito nas aquisições das mercadorias, o fez de forma indevida, tendo estes créditos sido glosados. Logo, a consequência inevitável era a glosa também dos fretes associados a tais operações aquisições.

Para melhor compreensão, as dois tipos de glosa serão apreciados separadamente.

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, consequentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexiste a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, consequentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera, pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Por esses fundamentos, deve ser mantida a glosa integral dos créditos em referência.

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com suspensão.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados os créditos calculados sobre valores dos fretes “associados às operações com mercadorias vendidas com suspensão e aplicamos o mesmo percentual apurado no item 4.2”.

Dada essa circunstância, a manutenção da presente glosa dependia da manutenção da glosa analisada no subitem 2.2 deste voto. No referido tópico foi demonstrada a improcedência da referida glosa e restabelecido o direito de a recorrente apropriar o valor do crédito glosado, calculado mediante a aplicação sobre o valor das operações de aquisição de pessoa jurídica com crédito (tributada) do percentual obtido da proporção entre as quantidades do milho saídas/vendidas com suspensão pelas quantidades totais do produto saídas/vendidas com tributação e suspensão.

Assim, por decorrência, a presente glosa também se revela improcedente, logo, o valor integral do crédito glosado deve ser restabelecido.

3) Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por rejeitar a preliminares de nulidade do relatório de informação fiscal e do despacho decisório e, no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para restabelecer o direito da recorrente a dedução dos créditos calculados sobre: a) o valor das aquisições de milho com crédito (tributadas) proporcional ao resultado da divisão das quantidades de milho revendidas com suspensão pelas quantidades totais das saídas com tributação e suspensão (Glosa 4.1); b) o valor do frete relativo às operações de transferências entre estabelecimentos industriais de insumos (matéria prima ou produto em elaboração) para produção (Glosa 4.2); e c) o valor proporcional do frete relativos às aquisições de milho com crédito (tributadas) proporcional ao resultado da divisão das quantidades de milho revendidas com suspensão pelas quantidades totais das saídas com tributação e suspensão (Glosa 4.4).

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento