



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720007/2016-14
RESOLUÇÃO	3101-000.423 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTACAO SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3101-000.422, de 22 de maio de 2024, prolatada no julgamento do processo 16692.720251/2016-79, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) João José Schini Norbiato.

RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de Cofins apurado no regime da não cumulatividade em relação ao 2º trimestre de 2015.

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

A DRJ decidiu pela parcial procedência da manifestação de inconformidade da empresa, ora recorrente, após reversão de parte das glosas efetuadas pela fiscalização, decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

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

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

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

CADEIA DA SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI nº 12.865/2013. APURAÇÃO SOBRE AS RECEITAS. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

Com a edição da Lei nº 12.865, de 2013, os créditos presumidos atribuídos à cadeia agroindustrial da soja são apurados sobre as receitas de venda, não sendo mais possível o creditamento sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM. FRETES. INSUMOS NÃO SUJEITOS ÀS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser apurados créditos sobre fretamento e armazenagem incorridos no transporte de insumos que não dão direito a creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.FRETES. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser apurados créditos sobre despesas com fretes relativos a transporte de bens não considerados insumos ou sem essa comprovação.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não cumulatividade, o aproveitamento de créditos não informados à época própria deve ser precedida da retificação do documento de apuração do período a que pertencem tais créditos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos, em síntese:

II O DIREITO

II.1. DO DIREITO AO CREDITAMENTO

DO CONCEITO DE INSUMO

II.2. DAS GLOSAS SOBRE OS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

II.2.a. Aquisições realizadas sem a incidência do COFINS.

II.2.b. Operações em que consta como descrição “inutilizado”

II.2.c. Aquisições de bens que não constavam da lista de insumos apresentadas

III.2.d. “Aquisições de combustíveis e lubrificantes”.

II.3. DAS GLOSAS SOBRE OS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

II.3.a. Serviços que supostamente não são utilizados no processo produtivo

III.3.b. Armazenagem de insumos.

II.4. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA

II.5. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E INSUMOS NÃO SUJEITOS AS CONTRIBUIÇÕES E CRÉDITOS DE FRETES IMPOSSIBILIDADES.

II.6. CRÉDITO COM BASE NO VALOR DA AQUISIÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

II.7. Da Incorreta exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do crédito sobre as aquisições.

II.8. DA INCORREÇÃO NA NÃO UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR DOS PERÍODOS ANTERIORES NÃO PASSIVEIS DE RESSARCIMENTO NA DEDUÇÃO DOS DÉBITOS DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO.

É o relatório.

VOTO

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

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que, ressalvadas as discussões em torno da possibilidade de apropriação de crédito extemporâneo sem a devida retificação das obrigações acessórias, o cerne precípua do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos – receita de exportação, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Antes de qualquer análise da tese despendida pela recorrente, de já, advirto pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, pelas razões doravante examinadas.

Um dos argumentos trazidos pela recorrente em sua peça recursal envolve a possibilidade de ressarcimento de créditos apurados em períodos anteriores (§ 4º dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), ou seja, busca a recorrente crédito extemporâneo sem a retificação das obrigações acessórias.

Como relatado, a inconformidade da recorrente deu azo à conversão do julgamento em diligência pela DRJ para que a Unidade de Origem examinasse as rubricas glosadas à luz dos parâmetros fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, nos seguintes termos:

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, com o encaminhamento dos autos à unidade de jurisdição, para que a autoridade designada, intimando a contribuinte à apresentação de documentos se julgar necessário e empregando a seu critério as técnicas de auditoria que entender adequadas reanalise os créditos segundo os parâmetros fixados no REsp nº

1.221.170/PR acerca do conceito de insumo, observando-se a delimitação da extensão e do alcance do referido julgado contida na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018.

Feita a essa reavaliação, deverá a autoridade elaborar relatório, bem como, se for o caso, retificar as planilhas demonstrativas das glosas e do cálculo dos créditos das contribuições da Cofins e do PIS, a partir das originais que integram o despacho decisório, pronunciando-se a respeito da repercussão da diligência no direito de crédito objeto no Pedido de Ressarcimento tratado nos presentes, assim como da compensação que lhe foi vinculada.

Ao fim dos trabalhos, o sujeito passivo ser cientificado dos resultados e conteúdos da diligência, bem como de todas as demais informações e demonstrativos que tenham sido juntados aos autos em decorrência do procedimento, reabrindo-se-lhe o prazo de trinta dias para manifestação, observando o prescrito nos arts. 15 e 16 do PAF, e, após expirado este, com ou sem manifestação do sujeito passivo, devem os autos retornar a esta unidade julgadora para prosseguimento.

Da diligência efetuada, obteve-se como resultado:

15. No decorrer da presente informação serão analisados apenas os créditos objeto de glosa que apresentem relação com o conceito de insumos aqui tratado. Assim, eventuais glosas motivadas por questões diversas não são objeto da presente análise, que está adstrita a questão delimitada pela DRJ na diligência especificada.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

17. Com base no Resp. 1.221.170/PR, que norteou o Parecer Normativo nº 05/2018, reanalisamos as glosas efetuadas no Despacho Decisório de fls. 420/447, sendo apurados novos valores para as bases de cálculo dos créditos em questão, com base nas informações de fls. 892/913, 852 e 1481. Abaixo segue quadro e a planilha detalhada encontra-se às fls. 1859, que contém coluna informando motivo da glosa, quando mantida.

Competência	Base de Cálculo Fiscalização	Valor da Glosa Fiscalização	Glosa Revertida Diligência	Base de Cálculo Após Diligência
Julho de 2015	18.223.094,13	582.354,66	57.282,83	18.280.376,96
Agosto de 2015	16.700.026,98	486.850,02	31.415,62	16.731.442,60
Setembro de 2015	15.610.270,87	580.519,13	376.484,88	15.986.755,75
Outubro de 2015	14.173.285,24	660.731,08	544.041,43	14.717.326,67
Novembro de 2015	11.971.126,42	570.794,31	387.605,47	12.358.731,89
Dezembro de 2015	7.186.860,05	563.011,09	520.919,90	7.707.779,95

18. No que concerne aos créditos de bens utilizados como insumos, na análise anterior foram efetuadas glosas referentes a insumos adquiridos sem incidência da contribuição, créditos extemporâneos, combustíveis utilizados em empilhadeiras e aquisições de bens que não constavam da lista de insumos apresentada.

19. Desse modo, foram mantidas as glosas não motivadas pelo conceito de insumo baseado nas interpretações restritivas das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, quais sejam: créditos extemporâneos e aquisições não sujeitas à incidência da contribuição.

(...)

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

27. Entre as glosas mantidas temos os créditos extemporâneos e gastos ocorridos após a produção, inclusive aqueles relacionados à exportação, como taxas de embarque, despesas portuárias, capatazia.

28. Conforme Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5 de 2018, em relação aos gastos efetuados após a produção, apenas aqueles determinados por imposição legal permitem creditamento, tais como testes de qualidade, tratamento de efluentes, aposição de selos e lacres. Assim, serviços realizados após a finalização do produto, relacionados à comercialização, não geram créditos e, portanto, tais glosas foram mantidas. Por outro lado, foram aceitos os valores apropriados como serviços de controle de qualidade, classificação e análise, sendo tais glosas revertidas.

29. Também foram mantidas as glosas de serviços que não possuem relação com o processo produtivo, como despesas de telefonia, manutenção de veículos da área administrativa, comissões pagas, consultorias, serviços de propaganda e publicidade.

(...)

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS

(...)

36. No presente caso, em atendimento às intimações efetuadas, o contribuinte apresentou duas planilhas relativas a despesas de fretes (fls. 809 e 1782). A análise das duas planilhas constatou divergências entre elas, no que tange a data de emissão dos conhecimentos de transporte e outras informações disponibilizadas, como tipo de insumo vinculado ao frete, quando consultados alguns dos CT-e, e principalmente, em relação aos ditos “fretes de entradas- PJ”, em que na segunda tabela (fl. 1782), consta informação de que todos os valores apropriados se referem à aquisição de soja como insumo. Nesse caso a soja é adquirida sem incidência das contribuições para o PIS e da Cofins, conforme art. 29 da Lei nº 12.865/2013, não gerando, portanto, direito ao crédito do frete vinculado a essa aquisição, uma vez que este faz parte do custo de aquisição.

37. Porém, com as análises efetuadas, foi possível verificar que parte desses fretes correspondia a transferência de óleo de soja degomado, que pode ser considerado um produto intermediário (NCM 1507.10) para estabelecimentos com atividade industrial, os quais seriam as unidades Anápolis, Bebedouro, Cachoeira do Sul, Porto Nacional e Tupã (conforme consulta ao site da empresa).

38. Assim, em tese, esses fretes gerariam direito a crédito, por se enquadrarem em serviços essenciais ao processo produtivo, não fazendo mais parte do custo de aquisição da soja. Contudo, em consulta a planilha de fl. 802, verifica-se que as unidades Anápolis e Bebedouro vendem o óleo degomado como produto final e, portanto, nesse caso, pode tratar-se de frete de produto acabado, o que não gera direito ao crédito. Como não é possível afirmar qual a finalidade das transferências, tais glosas não foram revertidas.

39. Em relação aos demais fretes de entradas, foram incluídas transferências para comercialização, retorno de depósito, fretes de produtos diversos. As informações conflitantes entre as planilhas apresentadas, não permitiram a análise com segurança dos valores glosados, uma vez que parte deles possivelmente não se trata de fretes de compras de insumos. Destarte, mantidas as glosas dos demais fretes descritos como “Fretes Entradas –PJ”.

40. Em relação as glosas dos créditos extemporâneos de fretes, todas foram mantidas. Cabe lembrar os incisos II, do §1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e

da Lei nº 10.833, de 2003, que determinam que os créditos sejam calculados com base nas operações ocorridas no mês. Portanto, aplica-se o mesmo tratamento já citado para as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos.

Vê-se que diversas glosas foram conservadas pela fiscalização, especialmente aquelas decorrentes do crédito extemporâneo, porque cabível o seu aproveitamento sob o regime de competência. Extrai-se igual conclusão do despacho decisório eletrônico:

Crédito extemporâneo

82. O interessado tentou apurar crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação. Sobre a apuração extemporânea de créditos, é essencial lembrar as normas contidas no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, in verbis:

[omissis]

83. Nota-se que as normas supra determinam que os créditos sejam calculados com base nas operações ocorridas no mês, sem pairar dúvida ao eleger o regime de competência como aquele aplicável à apuração de créditos da não-cumulatividade.

(...)

85. Dessa forma as operações anteriores a 20/12/2014 foram excluídas da base de cálculo do crédito.

Em relação ao crédito, a DRJ adota como razões de decidir a necessidade de retificação das obrigações acessórias (DACON/DCTF), infra reproduzida:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Um conjunto de glosas de créditos relacionadas a vários itens do Termo de Verificação Fiscal foi fundamentado no descompasso entre o período de emissão do documento fiscal e o período em que a contribuinte apropriou-se do correspondente crédito não cumulativo.

(...)

Na situação em foco, a contribuinte visa, como dito, à apuração extemporânea dos créditos, situação não prevista na sistemática da não cumulatividade. Neste caso, seria necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea créditos, na realidade, implica o reconhecimento de um erro de apuração cuja correção somente é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON.

Mesmo com o surgimento da Escrituração Digital (EFD - Contribuições) permaneceu a necessidade de retificação dos demonstrativos e declarações entregues pela empresa para a apuração extemporânea de créditos. Nesse sentido, verifique-se orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na Internet com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores neste novo modelo de escrituração:

(...)

Note-se que a retificação do Dacon é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no Dacon original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito. Trata-se pois de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição básica para o aproveitamento futuro.

Deve-se entender, portanto, que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes.

Nessa medida, o descompasso temporal entre a apropriação do crédito e a data emissão do documento fiscal de suporte configura crédito tomado indevidamente.

Embora existente imbróglio sobre o tema, o posicionamento deste i. Colegiado reside na ausência de condicionantes pelas legislações que regem a COFINS e o PIS, para a fruição de crédito apurado em outros períodos se não utilizados no mês, sendo exigidos, no entanto, o atendimento cumulativo dos critérios: 1) observância do prazo decadencial (art. 168 do CTN); 2) não aproveitamento do crédito extemporâneo em períodos diversos (art. 3º, § 4º Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03); e, 3) detenção do crédito de liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 165 e 170 do CTN).

Para tanto, a fiscalização utilizará as operações nos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins), indicados pelo contribuinte em campo próprio (Campo 07) na Escrituração Digital (EFD - Contribuições), como base na apuração e quantificação.

Nesse sentido, afastada a necessidade de retificação do Dacon e DCTF para fruição do crédito extemporâneo e ausente análise da natureza do crédito pela fiscalização, já que, como visto anteriormente, a falta de retificação das obrigações acessórias por si só, acarretou na negativa ao crédito, a diligência fez-se necessária para que a fiscalização apontasse de forma precisa à origem, natureza e essencialidade dos bens e serviços apropriados extemporaneamente, como, ainda, confirmasse **o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos pela recorrente.**

Ante o exposto, decido pela conversão do julgamento em diligência com retorno dos autos à Unidade de Origem para que a fiscalização, com fulcro no REsp nº 1.221.170/PR-RR e IN RFB nº 2.121/2022, apure a certeza e liquidez do crédito tributário sob litígio, nos seguintes termos:

- a) Indique a origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras;
- b) Sendo necessário, que a fiscalização intime a contribuinte para prestar esclarecimentos e apresente documentação complementar para possibilitar os trabalhos fiscais;
- c) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo;

- d) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação;
- e) Após, que retorne o processo ao CARF para julgamento.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator