



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16692.720251/2016-79  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3101-000.422 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de maio de 2024  
**Assunto** PER/DCOMP  
**Recorrente** GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTACAO SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Participaram do presente 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

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

Os presentes retornam após diligência solicitada na Resolução nº 4.796, de 2018, da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto. Recupera-se a seguir o relatório que abriu aquela resolução.

A contribuinte acima identificada apresentou, em 09/12/2015, o Pedido de Ressarcimento - PER nº 13111.62991.091215.1.5.18-6980, no valor de R\$ 5.498.353,63, relativo a crédito de PIS apurado no regime da não cumulatividade em relação ao 3º trimestre de 2015.

Ao crédito pleiteado foi vinculada a Declaração de Compensação (DCOMP) nº 12315.08873.200516.1.3.18-7967. Procedimento fiscal foi aberto para a averiguação da legitimidade do crédito. No despacho decisório emitido ao fim dos trabalhos, a equipe de auditores fiscais detalha o teor das intimações que foram dirigidas à empresa, as

Fl. 2 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

respostas que lhe foram apresentadas, aponta os documentos e as planilhas examinadas. Depois, desenvolve a análise a seguir abreviada sobre o direito de crédito.

A auditoria apresenta, inicialmente, os dispositivos legais que fundamentam as hipóteses de ressarcimento do saldo de créditos apurados no regime da não cumulatividade para depois concluir:

20. Diante do exposto, conclui-se que as únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da Contribuição para o PIS e da Cofins na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações:

20.1. Créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, desde que não seja uma operação realizada como comercial exportadora;

20.2. Saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116/2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Sobre as matrizes de receitas e de créditos, informa a auditoria:

21. No caso, consoante informações contidas no SPED-Contribuições do período analisado, o interessado possui receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e receitas da exportação de mercadorias.

22. Com relação aos créditos, no período em tela, a contribuinte apurou créditos com as seguintes origens:

22.1. Compra de bens para revenda;

22.2. Compra de bens utilizados com insumos nacionais e importados;

22.3 Serviços utilizados como insumos;

22.4. Despesas de energia elétrica;

22.5. Despesa de armazenagem e fretes na operação de venda;

22.6. Crédito calculado sobre bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição nacionais e importados; 22.7. Devolução de vendas sujeitas às contribuições;

22.8. Crédito presumido decorrente das atividades agropecuárias

22.9. Crédito presumido calculado em conformidade com a Lei nº 12.865/2013.

Dentre os créditos apontados acima, a auditoria selecionou os mais relevantes para análise detalhada.

#### CONCEITO DE INSUMO - AUDITORIA

Antes de avaliar os créditos a que a contribuinte teria direito, a auditoria apresenta a interpretação administrativa sobre a extensão do conceito de insumo, termo empregado pela legislação como baliza para a apuração de créditos no regime da não cumulatividade.

Segundo o conceito de insumo fixado pela Administração Fiscal, diz o grupo de auditoria que só se caracterizariam como insumo as matérias primas, os produtos

Fl. 3 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Nos termos dos quadros normativos traçados pelas Instruções Normativas SRF n.º 247, de 2002 e n.º 404, de 2004, prosseguem as autoridades, deve se ter por insumos somente aqueles bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O critério para definir se determinado bem ou serviço pode ou não gerar crédito residiria, portanto, na sua vinculação ao processo de produção do bem destinado à venda, e não à necessidade de determinada despesa ou custo.

Os auditores assim concluem quanto ao parâmetro utilizado na avaliação dos insumos:

29. [...] na análise das rubricas de bens e de serviços utilizados como insumos foi adotado o conceito de insumo resultante do cruzamento do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004. Em outras palavras, não foram considerados como insumos passíveis de geração de créditos aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora.

#### ANÁLISE DO CRÉDITO

#### GLOSA DE CRÉDITOS - AQUISIÇÃO DE BENS QUE NÃO CONSTAVAM DE LISTAGEM DE INSUMOS

O despacho decisório relata a glosa de créditos tomados sobre aquisições de bens que não estariam no âmbito do mencionado conceito de insumo definido segundo as Instruções Normativas n.º 247, de 2002 e n.º 404, de 2004.

Foram assim recusados os créditos apurados na compra de bens que não estavam incluídos em listagem de insumos encaminhada pela auditada à fiscalização:

31. Comparamos a lista de insumos utilizados no processo produtivo apresentada denominada “Lista de insumos atendimento.xlsx “ (anexo da fl.161), com o memorial de cálculo do crédito de bens utilizados como insumos e excluímos da base de cálculo considerada as aquisições de mercadorias que não estavam discriminadas como insumo.

#### GLOSAS - AQUISIÇÕES REALIZADAS SEM INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Créditos tomados sobre aquisições em operações isentas, sujeitas à alíquota zero ou com suspensão da incidência da contribuição foram recusados com base no §2º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003.

Foram glosados, assim, créditos calculados sobre aquisições em cujas notas fiscais constavam que operação se dera sob isenção, suspensão, ou incidência de alíquota zero das contribuições.

#### GLOSAS - AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Anota a equipe fiscal que, por disposição do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, somente os dispêndios com combustíveis e lubrificantes que constituam insumos à fabricação podem gerar créditos. Portanto, prossegue, são considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos nas máquinas e equipamentos que fazem parte do processo produtivo da empresa.

Informa a auditoria que a interessada apurou crédito sobre as aquisições de gás utilizado em empilhadeiras. Entende a fiscalização que as empilhadeiras são utilizadas apenas na

Fl. 4 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

movimentação das mercadorias e não diretamente na produção, não sendo geradores de créditos os valores correspondentes ao gás utilizados nesses veículos.

#### GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

O despacho decisório aponta outra irregularidade decorrente da apuração de créditos sobre operações ocorridas em meses anteriores ao período de efetivo aproveitamento do crédito.

Mencionam as autoridades que, segundo o previsto nos art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, os créditos não cumulativos devem ser calculados com base nas operações ocorridas no mês, segundo o regime de competência. Por essa razão, foram recusados os créditos apurados sobre as operações anteriores a 20/12/2014.

#### GLOSA DE CRÉDITOS TOMADOS SOBRE AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS

Realizada a análise nos créditos calculados pela empresa sobre serviços, concluíram os auditores que alguns dos serviços adquiridos não foram aplicados diretamente no processo produtivo, motivando a recusa dos créditos correspondentes:

44. Utilizando a descrição de cada operação, constatamos que o contribuinte tentou se aproveitar de crédito decorrente de vários tipos de serviços que não são diretamente utilizados no processo produtivo da empresa, em desacordo com a legislação. Dentre esses serviços podemos citar: serviço de obras ou manutenções de edifícios, serviço de carga e descarga, capatazia, transbordo, comissão de despachos, serviços portuários, comissão de representantes, manutenção de veículos e empilhadeiras, análise de laboratório, serviços de telefonia, serviço de propaganda, serviço de classificação e certificação de qualidade, dentre outros que não são utilizados diretamente no processo produtivo, sendo excluídos da base de cálculo do crédito.

#### ARMAZENAGEM DE INSUMOS

Também constataram os auditores que a contribuinte erroneamente incluía na rubrica relacionada a créditos tomados sobre serviços, os dispêndios com armazenagem de insumos. Assinala a auditoria que apenas as despesas de armazenagem na operação de venda permitem a apuração de crédito, segundo o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, comando também aplicável ao PIS por força do art. 15, II, da mesma lei. Os mencionados créditos foram glosados.

#### CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA

Foram recusados créditos tomados sobre valores pagos a título de contratação de mão de obra terceirizada. Ressalta o grupo de auditoria que a terceirização de mão de obra somente é permitida para as atividades-meio da pessoa jurídica, sendo vedada nas atividades-fim, nos termos da Súmula 331 do TST – Tribunal Superior do Trabalho.

Continua o despacho decisório:

50. Nesse sentido, deve-se ressaltar desde logo, que os gastos com a contratação de mão-de-obra temporária não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos, tendo em vista que os empregados contratados não podem trabalhar diretamente na atividade produtiva da empresa.

51. Desta forma, os serviços prestados pela empresa de trabalho temporário não podem ser enquadrados no conceito de insumo retro citado, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta para as atividades fim da empresa, vez que a empresa de trabalho temporário atua na intermediação da contratação de trabalhadores nos casos expressamente previstos na Lei nº 6.019/1974.

Fl. 5 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

52. Ainda que os trabalhadores fossem utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, não seria possível o aproveitamento de crédito nesse caso, tendo em vista que conforme dispõe o inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de idêntico teor, não darão direito a crédito os valores de mão-de-obra pagos a pessoa física.

53. É mister destacar que a referida norma não deve ser compreendida em sentido meramente literal, restrito, de modo a admitir que o pagamento a título de mão-de-obra a pessoa física, ainda que por intermédio de uma pessoa jurídica contratada para tal fim, garanta direito a creditamento.

54. Entender dessa forma é subverter o sentido da norma, que visa evitar que as pessoas jurídicas possam indevidamente apurar créditos também sobre a folha de pagamento com utilização de empresas de mão-de-obra ou contratação de autônomos.

#### GLOSA DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DA SOJA- OPERAÇÕES DE MERA REVENDA

Com base nas disposições do § 7º do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, foram barrados os créditos presumidos calculados sobre operações de revenda de mercadorias, conforme verificação nos CFOP de saídas de bens.

Assim relata a fiscalização:

56. A Lei nº 12.865/2013, em seus artigos 29 a 32, alterou a forma de apuração do crédito presumido decorrente das aquisições de soja (NCM 12.01). A partir dessa data o crédito passou a ser calculado não mais pelo valor das aquisições, e sim pelo valor da receita referente aos diversos produtos obtidos a partir da soja:

Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

Art. 30. A partir da data de publicação desta Lei, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi.

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

§ 12 O crédito presumido de que trata o caput poderá ser aproveitado inclusive na hipótese de a receita decorrente da venda dos referidos produtos estar desonerada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 22 O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o caput será determinado, respectivamente, mediante aplicação, sobre o valor da receita mencionada no caput, de percentual das alíquotas previstas no caput do art. 22 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 22 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, correspondente a:

I - 27% (vinte e sete por cento), no caso de comercialização de óleo de soja classificado no código 15.07 da Tipi;

Fl. 6 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

II - 27% (vinte e sete por cento), no caso de comercialização de produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tipi;

III - 10% (dez por cento), no caso de comercialização de margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi;

IV - 5% (cinco por cento), no caso de comercialização de rações classificadas no código 2309.10.00 da Tipi;

V - 45% (quarenta e cinco por cento), no caso de comercialização de biodiesel classificado no código 3826.00.00 da Tipi;

VI - 13% (treze por cento), no caso de comercialização de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00 da Tipi.

§ 32 A pessoa jurídica deverá subtrair do montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS que apurar na forma prevista no § 22, respectivamente, o montante correspondente:

I - à aplicação do percentual de alíquotas previsto no inciso I do § 22 sobre o valor de aquisição de óleo de soja classificado no código 15.07 da Tipi utilizado como insumo na produção de:

a) óleo de soja classificado no código 1507.90.1 da Tipi;

b) margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi;

c) biodiesel classificado no código 3826.00.00 da Tipi;

d) lecitina de soja classificada no código 2923.20.00 da Tipi;

II - à aplicação do percentual de alíquotas previsto no inciso II do § 22 sobre o valor de aquisição dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tipi utilizados como insumo na produção de rações classificadas nos códigos 2309.10.00 da Tipi.

§ 42 O disposto no § 32 somente se aplica em caso de insumos adquiridos de pessoa jurídica.

§ 52 O crédito presumido não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes

§ 6º A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito presumido de que trata este artigo na forma prevista no caput poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - solicitar seu ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente à pessoa jurídica que industrializa os produtos citados no caput, não sendo aplicável a:

I - operações que consistam em mera revenda de bens;

II - empresa comercial exportadora.

§ 8º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Fl. 7 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

Art. 32. Os créditos presumidos de que trata o art. 31 serão apurados e registrados em separado dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e poderão ser ressarcidos em conformidade com procedimento específico estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O procedimento específico de ressarcimento de que trata o caput somente será aplicável aos créditos presumidos apurados pela pessoa jurídica em relação a operação de comercialização acobertada por nota fiscal referente exclusivamente a produtos cuja venda no mercado interno ou exportação seja contemplada com o crédito presumido de que trata o art. 31. [destaques da auditoria].

57. Conferimos o demonstrativo do crédito apresentado pelo contribuinte [...] comparando os valores das receitas declaradas na planilha com os NCM e os CFOP constantes das NF-e emitidas. Comparamos também as NF-e de aquisição de óleo de soja de terceiros que deveriam gerar um abatimento do crédito presumido, como previsto no § 3º do art. 31 da Lei nº 12.865/2013. Os valores apurados coadunam com os demonstrados pelo contribuinte e foram aceitos por essa fiscalização.

58. Com relação ao demonstrativo das receitas de venda de óleo e farelo de soja é necessário fazermos uma ressalva. Constatamos que o interessado incluiu na base de cálculo do crédito diversas operações classificadas em CFOP de revenda de mercadorias e de venda como comercial exportadora, como segue:

Código	Descrição CFOP
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
7501	Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação

59. Operações de revenda de mercadoria não podem compor a base de cálculo desse crédito, por estarem expressamente excluídas como podemos ver no art. 31, § 7º da Lei nº 12.865/2013, anteriormente transcrito.

Acrescenta ainda a fiscalização:

60. Como já é de conhecimento desta auditoria que o interessado utiliza esses CFOP na venda de mercadorias recebidas de outros estabelecimentos da própria empresa, em 14/10/2016, intimamos o interessado a apresentar memorial descritivo de todas as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos que embasariam essas operações. Em 17/10/2016, o interessado apresentou planilha em que listava as operações de entrada de mercadorias que embasaram as vendas com os CFOP listados acima.

61. Com base nessa planilha, constatamos que parte dessas mercadorias eram mesmo originárias de outros estabelecimentos da empresa e mantivemos as receitas vinculadas a essas mercadorias na base de cálculo do crédito. Contudo, algumas das aquisições de mercadorias eram realmente realizadas junto a terceiros e foram recebidas com fim específico de exportação. Dessa forma, excluimos as vendas vinculadas a essas aquisições da base de cálculo do crédito. A base de cálculo considerada está demonstrada no arquivo de Excel "Óleo e farelo 2015" [...].

62. Com base nessas ressalvas refizemos o cálculo do crédito com base na Lei nº 12.865/2013, conforme demonstrado na planilha "Resumo credito lei 12.865" [...]

DA GLOSA DE CRÉDITOS PRESUMIDOS SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA

Fl. 8 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

Os auditores fiscais informam que a contribuinte se aproveitou de créditos presumidos calculados sobre aquisições de combustíveis (NCM 4401 e 4408) efetuadas de pessoas físicas para produção de derivados da soja.

No entanto, diz a fiscalização, seria indevida a tomada de tais créditos já que a interessada é produtora de derivados da soja (NCM 12.01, 2304.0090, dentre outros), não se sujeitando ao cálculo do crédito presumido com base na Lei n.º 10.925, de 2004, como previsto no art. 30 da Lei n.º 12.865, de 2013.

Prossegue o texto do despacho decisório:

68. Nesse caso, o interessado fica exclusivamente sujeito ao cálculo do crédito presumido na forma prevista no art. 31 da Lei n.º 12.865/2013, não se lhe aplicando a sistemática prevista na Lei n.º 10.925/2004.

69. Por isso, as aquisições de combustíveis (NCM 4401 e 4408) efetuadas de pessoas físicas para produção de derivados da soja foram glosadas da base de cálculo do crédito presumido da agroindústria, tendo em vista que essas aquisições não estão sujeitas a incidência da Contribuição para o PIS e para a Cofins não cumulativos.

70. Frise-se que não pode ser aceita a alegação do contribuinte de que apesar de a Lei n.º 12.865/2013 ter excluído os produtos constantes dos códigos NCM 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da apuração do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925/2004 os combustíveis utilizados como insumo na produção desses bens deveriam continuar a gerar crédito presumido, tendo em vista que a lei 12.865/2013 é bem clara em determinar que a Lei n.º 10.925/2004 não se aplica mais a produtos derivados da soja, tampouco ao combustível utilizado na sua produção.

71. Nessa rubrica, só serão consideradas as aquisições de sebo bovino, que geram direito à crédito presumido, calculado na proporção de 40% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637/2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833/2003 conforme prescrito no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009.

[...]

#### GLOSA DE FRETES NAS COMPRAS E ENTRE ESTABELECIMENTOS

Argumenta a equipe fiscal que as despesas de frete só geram direito ao crédito não cumulativo da Cofins e do PIS quando vinculadas às operações de venda, conforme art. 3º, IX da Lei n.º 10.833, de 2003, aplicável também ao PIS por força do art. 15, II, da mesma lei.

Com base no memorial de cálculo apresentado pela auditada foram glosados os créditos calculados sobre as operações em que a contribuinte não figurava como remetente, tendo em vista que os fretes na operação de compra não permitem apuração de crédito. Seguindo a mesma lógica, foram glosadas também as operações cuja informação assentada na descrição material era "frete entradas – PJ".

Ressaltam os auditores que, se possível a tomada de créditos não cumulativos sobre fretes incorridos na aquisição de insumos, deveria ser considerado que os fretes integram o custo de aquisição. E continuam:

79. Desta forma, o frete na aquisição, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens/insumos, poderia gerar crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos mas não com base no art. 3º, IX e art. 15, II da Lei n.º 10.833/2003 (créditos gerados com frete nas operações de venda), e sim com base no art. 3º, I e II, da Lei n.º 10.637/2002, e no art. 3º, I e II, da Lei n.º 10.833/2003, haja vista que integraria o valor de aquisição dos insumos.

Fl. 9 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Sejul/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

80. Entretanto, como no caso em tela a compra de soja ocorreu sem a incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativo em respeito ao art. 29 da Lei n' 12.865/2013, e, sendo o frete de aquisição de soja parte do custo desta aquisição, deve este receber o mesmo tratamento tributário da compra destes insumos quando da apuração do crédito. Ou seja, o frete na compra de soja não permitiria a apuração de crédito tendo em vista que sobre essa aquisição não há incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos. [em negrito no original]

Finalizando esse item, o despacho menciona o bloqueio de créditos calculados sobre fretes entre estabelecimentos:

81. Pelo mesmo motivo foram glosadas as operações em que o remetente e o destinatário dos bens eram a própria Granol, tendo em vista se tratar de fretes entre estabelecimentos da própria empresa de insumo que não está sujeito a incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos.

#### GLOSA DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

O despacho decisório reitera a impossibilidade de apropriação de crédito sobre operações ocorridas em meses anteriores ao período de efetivo aproveitamento do crédito, implicando a recusa dos créditos apurados sobre as operações anteriores a 20/12/2014.

#### GLOSA DE CRÉDITOS - VALOR DA AQUISIÇÃO DOS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

Abrindo nova frente, a auditoria justifica a rejeição de créditos apurados sobre o valor de aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado. Depois de transcrever o art. 1º da Lei nº 11.744, de 2008, aponta os itens alvo da glosa:

#### CENTRAL DE COGERAÇÃO DE ENERGIA

89. A empresa pretendia apurar crédito sobre máquinas, equipamentos e obras de construção civil utilizados na construção da caldeira de cogeração de energia elétrica, que seria utilizada na unidade industrial de Porto Nacional. Contudo, apesar da energia elétrica gerada por essa nova usina ser fundamental para o funcionamento da atividade industrial da empresa, não existe previsão legal para apuração de crédito com base nas máquinas e equipamentos aplicados nessa atividade. Conforme art 1', da Lei n' 11.774/2008 citado anteriormente, apenas máquinas e equipamentos diretamente aplicados no processo produtivo da empresa permitem apuração de crédito.

90. No caso, a empresa é produtora de derivados de soja, e, ainda que a energia elétrica seja fundamental para o processo produtivo, ela não é o produto final da empresa. Dessa forma, as máquinas e equipamentos utilizados nessa atividade não podem ser considerados como máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva da empresa, porquanto o seu produto final não é energia elétrica e sim derivados de soja.

91. Frise-se que as regras que versam sobre o crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins no regime não-cumulativo, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restrito, porquanto se conformam em um incentivo ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional - CTN (Lei n' 5.172/1966) em seus artigos 111 e 176.

92. Nesse sentido, uma vez fixado e regulamentado o benefício, sua apreciação pela autoridade administrativa competente encerra atividade de natureza plenamente vinculada, isto é, com sujeição estrita à legislação normativa da matéria, dela não se podendo, sob pena de responsabilidade funcional, afastar, desviar ou estender.

Fl. 10 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

93. Assim, todas as máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na construção da planta de geração de energia foram excluídos da base de cálculo do crédito.

#### EQUIPAMENTOS QUE NÃO SÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO

94. A legislação é clara ao determinar o aproveitamento de créditos calculados em relação ao valor de aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e não a todos os bens registrados pela pessoa jurídica e que sejam necessários ao desenvolvimento e manutenção de suas atividades. Assim excluímos da base de cálculo do crédito aqueles bens que não estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como gerador de energia, transformador, material aplicado em obra elétrica dentre outros que não permitem apuração de crédito.

#### OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

95. Analisando o memorial apresentado na coluna "Descrição material", constatamos que o interessado havia incluído na base de cálculo desse crédito diversas obras de construção civil/benfeitorias em imóveis descritas como "Material aplicado obra civil", "Material aplicado obra elétrica", "Material aplicado obra mecânica", "Mat aplicados obra ou manut civil", dentre outros.

96. O aproveitamento de crédito nesses casos deve respeitar o previsto no art. 3º, VII c/c o art. 3º, § 1º, III das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica), e ser calculado com base no valor da depreciação incorrida no mês [...]:

97. A previsão para aproveitamento de crédito pelo seu valor integral aplica-se apenas às máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da empresa e não para as benfeitorias realizadas em bens imóveis, como é o caso dessas operações. Dessa forma, excluímos essas operações da base de cálculo do crédito.

#### OPERAÇÕES EM QUE CONSTAM A EXPRESSÃO "INUTILIZADO" NA DESCRIÇÃO

98. As operações em que na coluna "descrição material" encontramos a descrição "Inutilizado..." foram excluídas da base de cálculo do crédito, pois essa expressão implica a conclusão de que esses bens, por alguma razão, não foram incorporados ao ativo.

#### BENS ADQUIRIDOS FORA DO PERÍODO EM ANÁLISE

99. A Lei nº 11.774/2008 permite a apuração do crédito decorrente da aquisição do bem pelo seu valor integral imediatamente no momento da sua aquisição, como previsto no inciso XII do art. 1º. Assim as operações têm que ser apropriadas no mês em que a aquisição ocorreu. Dessa forma, excluímos da base de cálculo do crédito todas as operações ocorridas em períodos de apuração anteriores ao analisado.

#### APURAÇÃO DO CRÉDITO

As glosas foram totalizadas e os créditos detidos pela contribuinte passíveis de ressarcimento/compensação foram apontados pela equipe de auditoria na seguinte tabela resumo:

Fl. 11 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

Código do Crédito	Descrição	Saldo a ressarcir
107	Presumido lei nº 12.865/2013	1.309.178,83
207	Presumido lei nº 12.865/2013	1.031.813,17
307	Presumido lei nº 12.865/2013	2.383.510,30
Total do ressarcimento		4.724.502,29

#### CRÉDITO RECONHECIDO X CRÉDITO ANTECIPADO

Diante do créditos reconhecidos, a fiscalização anota que em relação aos créditos de códigos 107, 207 e 307, já teria sido antecipado o pagamento de 70% do montante pleiteado em conformidade com a Portaria MF nº 348, de 2014.

Ao fim, o despacho apresenta sua parte dispositiva:

#### DECISÃO 104.

Em vista de todo o exposto, com supedâneo nos autos e nos aspectos legais discutidos, no uso das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, I, "b" da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, e na competência conferida pelo art. 2º da Portaria RFB nº 1.453/2016, defiro parcialmente o Pedido de Ressarcimento de PIS não-cumulativo do 3º trimestre 2015, no valor total de R\$ R\$ 4.724.502,29 (quatro milhões setecentos e vinte e quatro mil quinhentos e dois reais e vinte e nove centavos), e, conseqüentemente, homologo a Declaração de Compensação vinculada até o limite do direito creditório reconhecido.

105. Frise-se que o sujeito passivo já obteve antecipação de 70% do montante inicialmente pleiteado, com base na Portaria MF nº 348/2014, devendo ser ressarcido apenas o valor do saldo residual.

Cientificada do despacho decisório em 16/10/2017, em 20/10/2017, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade na qual expõe suas contrarrazões ao deferimento parcial do direito de crédito.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE - CONCEITO DE INSUMO

A interessada abre o documento discutindo a extensão que entender dever ser conferida ao conceito de insumo:

O conceito de insumo está intimamente ligado à ideia de consumo de certo bem ou serviço, de forma essencial na atividade desenvolvida pela pessoa jurídica para a fabricação do produto.

Com efeito, insumo é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos[...]

Neste passo, tem-se de forma clara que os serviços e bens glosados pela i. Fiscalização estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo da Requerente, sendo que a supressão de qualquer serviço ou bem comprometeria o processo produtivo.

Na sequência, pretende a contribuinte demonstrar o vínculo de cada item glosado ao processo produtivo.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS – AQUISIÇÕES SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES

Fl. 12 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Contrapondo-se às glosas dos créditos calculados sobre aquisições que não estariam sujeitas ao pagamento das contribuições (isenção, suspensão e alíquota zero) conforme análise efetuada pela auditoria nas notas fiscais de compra, alega inicialmente que o regime não cumulativo não segue o mesmo mecanismo do IPI e do ICMS para estabelecer que a não incidência da contribuição na saída implica a vedação ao direito de crédito na entrada. Esse raciocínio só faria sentido se todas as aquisições dessem direito a crédito e não só as aquisições específicas de insumos, como pretende a Administração.

Adiciona que a recusa dos créditos tem origem em erro do vendedor. Nas palavras da interessada:

Todavia as consultas realizadas pelo AFRFB demonstram apenas erro por parte do fornecedor, posto que nem a operação, nem o produto adquirido encontram amparo para serem realizadas na forma como descrita. Considerando que a apuração deve ser feita segundo a situação realmente ocorrida, qualquer prejuízo por eventual recolhimento a menor de tributo pelo fornecedor deve ser exigido dele, e não através de glosa na apuração de créditos.

Desse modo, pleiteia a reversão das glosas sobre as aquisições de produtos sem incidência de contribuição e utilizados no processo produtivo, conforme quadro que apresenta, abaixo copiado:

<i>Material</i>	<i>Classificação</i>	<i>Setor que é utilizado</i>
ALCOOL ETILICO COMERCIAL 96%	Insumo/Matéria prima destinado a produção	Aplicação na esterificação (combustão) Biodiesel
ARAME DE LACRAÇÃO EM AÇO GALVANIZADO	Componente de lacração de embalagens (tambores e tanques)	Fabricação de produtos a Granel (óleos, Biodiesel e Outros)
ARAME DE LACRAÇÃO EM AÇO GALVANIZADO	Componente de lacração de embalagens (tambores e tanques)	Fabricação de produtos a Granel (óleos, Biodiesel e Outros)
BAGACO DE CANA	Utilizado como combustível em caldeiras para geração de vapor e energia industrial	Industrial - Caldeira geração de vapor e energia industrial
BANHA SUINA	Insumo utilizado na produção de biodiesel	Produção de biodiesel
CAVACO DE MADEIRA	Utilizado como combustível em caldeiras para geração de vapor e energia industrial	Industrial - Caldeira geração de vapor e energia industrial
GAS GLP A GRANEL	Utilizado como combustível para a caldeira do processo de bidestilada	Industrial - Caldeira geração de vapor e energia industrial
GLP CILINDRO 20KG (P/ EMPILHADERA)	utilizado como combustível para a empilhadeira onde está movimentada a produção de emvasado para o estoque e carga os caminhões de expedição do emvasado	Fabricação de produtos a Granel (óleos, Biodiesel e Outros)
LACRE NUMERADO PERSONALIZADO COR AZUL	Material utilizado na lacração de embalagens a Granel	Vendas a Granel
LENHA DE EUCALIPTO	Utilizado como combustível em caldeiras para geração de vapor e energia industrial	Industrial - Caldeira geração de vapor e energia industrial
SACO EM POLIPROPILENO/POLIETILENO P/ SERRAGEM	utilizado como embalagem do farelo produzido	Vendas a Granel
SULFATO DE AMONIA	Utilizado como combustível em caldeiras para geração de vapor e energia industrial	Industrial - Caldeira geração de vapor e energia industrial
	Aditivo para geração de vapor caldeira	Caldeiras geradoras de vapor

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS – COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Alega que os combustíveis e lubrificantes cujos créditos foram recusados são usados para acionamento de caldeira utilizada no processo de refino de óleos nas unidades industriais de Anápolis e Bebedouro que gera vapor e energia para produção dos insumos. Assim, diz, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º inciso II, garante o direito ao creditamento tendo em vista que os combustíveis e lubrificantes são itens indispensáveis no processo de produção.

Fl. 13 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS – SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS

A defesa apresenta relação dos serviços glosados que, a seu ver, seguem o conceito de insumos, apresentando os motivos pelos quais eles seriam imprescindíveis no desenvolvimento da atividade produtiva:

#### 1 – SERVIÇOS DE CARGA E DESGARGA:

Descrição: Serviços essenciais para operacionalizar e estocar matérias primas em armazém gerais e depósitos fechados da empresa, visando o adequado tratamento das matérias-primas e insumos a serem aplicados no processo de produção.

Setor de aplicação: Industrial - Armazenamento de matérias primas destinadas a industrialização.

2 – MAN/CONS ÁREAS E EDIFÍCIOS: Descrição: Serviços aplicados visando a manutenção dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das edificações, visam também a manutenção das máquinas e equipamentos empregados no processamento de matérias primas utilizadas na produção.

Setor de aplicação: Industrial/Armazenamento.

#### 3 – MAN/CONS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS:

Descrição: Serviços aplicados visando a manutenção das máquinas e equipamentos industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que, a falta de manutenção das máquinas e equipamentos podem insurgir em prejuízos dentro do processo produtivo

Setor de aplicação: Industrial/Armazenamento.

#### 4 – SERVIÇO MANUTENÇÃO DE EQUIP LABORATORIO:

Descrição: Serviços aplicados visando a manutenção dos equipamentos de análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação.

Setor de aplicação: Industrial.

#### 5 – EXPORTAÇÃO CAPATAZIAS e SERVIÇOS PORTUÁRIOS:

Descrição: Serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação. Serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao Mercado Externo via Portos.

### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS – DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE INSUMOS

Opondo-se à interdição dos créditos sobre despesas com armazenagem, a contribuinte mantém o tom acerca da essencialidade dos serviços adquiridos, detalhando o papel dos gastos no ciclo de suas atividades:

#### 1 – ARMAZENAGEM MERCADO EXTERNO:

Descrição: Serviços de armazenagem de produtos destinados a formação de lote de venda por exportação. Esta armazenagem pode ser realizada em locais portuárias, ou não havendo capacidade de armazenamento nos portos, o armazenamento é realizado em armazém próximos ou no trajeto do produto ao porto.

Fl. 14 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Setor de aplicação: Industrial/Vendas

## 2 – SERVIÇO DE ARMAZENAGEM/TRANSBORDO - INDL:

Descrição: Serviços de armazenagem e transbordo de insumos destinados a produção. Esta armazenagem ou transbordo são realizados para estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização na fabricação de produtos.

Setor de aplicação: Industrial/Vendas

Com base no detalhamento e demonstração acima realizado, entraremos no detalhe de cada assunto:

Em relação aos serviços de armazenagem vinculados a operações de mercado externo, adiciona que, nas exportações de farelo de soja, a empresa adota a modalidade de exportação por “Formação de Lote”, realizando remessas dos produtos aos recintos alfandegados nos portos para as formações dos lotes que serão embarcados para exportação. Quando não há capacidade nestes recintos para recebimento das mercadorias, elas são depositadas em armazém próximos ou no trajeto aos portos para posteriormente serem enviadas para a formação de lote de exportação. Dessa forma, diz, trata-se de serviços geradores de créditos da não cumulatividade.

A respeito dos dispêndios com armazenagem e transbordo, rraz referências a Soluções de Consulta à Administração Fiscal que seriam favoráveis à possibilidade de apuração de créditos sobre despesas com serviços de armazenagem.

Acrescenta que a soja em grãos é o principal insumo de seu processo produtivo. Adquirida em larga escala durante o período de colheita da safra, é necessário armazená-la para utilização na indústria durante todo o ano.

E prossegue:

A colheita da safra da soja no Brasil ocorre, via de regra, uma vez por ano, em períodos diferenciados dependendo da região do Brasil. A empresa durante este período, realiza praticamente quase todas as aquisições de soja em grãos necessária para industrialização em seus parques industriais. Pelo fato da empresa não ter capacidade plena de armazenamento em seus próprios parques industriais e armazéns, se torna necessária a contratação dos serviços de armazenagem e transbordo de terceiros, para a devida classificação e guarda do insumo com a devida qualidade.

O transbordo, é um serviço essencial e necessário, pois o mesmo ocorre nas compras de soja diretas de produto em locais onde não há estabelecimentos da empresa. Neste caso, são realizados os procedimentos de verificação de qualidade e pesagem para a correta aplicação dos descontos comerciais e a identificação da correta quantidade a serem inseridas nos contratos comerciais para pagamento.

Como a maioria das aquisições de soja em grãos são realizadas de produtores rurais, durante a safra, a empresa faz a retirada dos insumos do campo e a deposita nos armazéns próprios e terceirizados ou, o produtor realiza a entrega da mercadoria diretamente nos armazéns em nome da empresa.

Na armazenagem, é realizado o processo de verificação de qualidade, pesagem, para aplicação de descontos, bem como, todo o processo de manutenção dos grãos em perfeito estado e qualidade adequada até a retirada do mesmo pela empresa com destino ao seu parque industrial para industrialização.

A fim de atestar essas informações junta contratos de fretes e de armazenagem contratados com terceiros.

Fl. 15 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Com a argumentação acima, pretende a contribuinte ver revertidas as glosas conforma descrição e valores que apresenta no quadro abaixo, reproduzido da manifestação de inconformidade:

<b>Material</b>	<b>Base Calculo</b>	<b>PIS</b>
ARMAZENAGEM MERCADO EXTERNO	1.142.618,60	18.853,21
ARMAZENAGEM MERCADO EXTERNO	332.697,39	5.489,51
ARMAZENAGEM MERCADO EXTERNO	35.723,35	589,44
ARMAZENAGEM MERCADO EXTERNO	1.868.995,43	30.838,42
COMISSAO A REPRESENTANTE MI - COMPRAS	38.972,61	643,05
EXPORTACAO CAPATAZIAS	4.941.238,10	81.530,43
EXPORTACAO COMISSAO DE DESPACHOS	98.144,90	1.619,39
MAN/CONS AREAS E EDIFICIOS	84.000,00	1.386,00
SERVICO DE ANALISE DE LABORATORIO	91.414,50	1.508,34
SERVICO DE ARMAZENAGEM/TRANSBORDO - INDL	1.458.561,41	24.066,26
SERVICOS DE CARGA E DESCARGA	483.159,58	7.972,13
SERVICOS DE TERCEIROS - PJ ME	653.569,43	10.783,90
SERVICOS PORTUARIOS	3.002.635,19	49.543,48
	<b>14.231.730,49</b>	<b>234.823,55</b>

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS PRESUMIDOS – AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA

Lembra a contribuinte que auditoria rejeitou os créditos presumidos apurados sobre a lenha adquirida de pessoas físicas. A recorrente entende equivocada a afirmação de que haveria a impossibilidade de apropriação de crédito presumido com o advento do art. 30 da Lei nº 12.865, 2013, sob a afirmação de que não mais se aplicariam as regras dos art. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, para as pessoas jurídicas que produzem derivados da soja.

A restrição imposta pela Lei nº 12.865, de 2013, argumenta, aplica-se à aquisição de produtos classificados nos códigos NCM 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi, em relação aos quais não mais existe a possibilidade de apuração de créditos presumidos sobre as suas aquisições.

E continua:

Referidos produtos são utilizados na composição de combustíveis para a geração de vapor com a finalidade de fornecer Energia Térmica ao processo produtivo da empresa (doc. Parecer\_Utilização\_de\_Lenhas\_Cavacos\_residuos de lenha\_e\_madeira) [...]

O direito ao crédito pleiteado pela contribuinte está amparado no art. 8º da lei 10.925/2004, combinado com o art. 3º inciso II da lei 10.637/2002 [...]

Dessa forma, requer o restabelecimento dos créditos presumido na aquisição de insumos adquiridos de pessoas físicas.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – GLOSA DE CRÉDITOS – FRETES

Contra a glosa de créditos apurados sobre fretes para transporte de insumos nas compras, nas transferências entre estabelecimentos e entre depósitos de armazenamento e os estabelecimentos industriais, a contribuinte recorre ao conceito de insumo que defende desde o início de sua manifestação de inconformidade apontando para cada tipo de frete sua essencialidade ao processo de produção:

##### 1 – FRETE ENTRADAS -PJ:

Descrição: Descrição interna para o código de serviços de fretes contratados de transportadoras pessoas Jurídicas, onde a responsabilidade pelo pagamento do Frete é da

Fl. 16 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

unidade Granol Indústria, Comércio e Exportação S.A. que adquire e realiza a retirada do insumo para industrialização.

[...]

Neste caso, o frete é contratado para retirar a mercadoria do campo ou do estabelecimento onde os insumos encontram-se localizados/armazenados, podendo trazer o mesmo para a unidade industrial, ou como na maioria dos casos para depositar este insumo em suas filiais de depósito fechado ou em armazéns gerais contratados para esta finalidade [...]

A contribuinte avança detalhando o fluxo de insumos, referindo-se à documentação de suporte às afirmações e transcrevendo decisões administrativas em apoio à tese.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Com relação às glosas efetuadas pela auditoria sobre as aquisições de bens e materiais do ativo imobilizado, alega a empresa que elas se referem basicamente à desconsideração dos materiais destinados a construções e edificações de prédios e instalações industriais, tais como silo metálico, materiais elétricos e obras civil e mecânica, entre outros.

Argumenta que a fiscalização não observou que o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, prevê a possibilidade de crédito nas aquisições de materiais para edificações e manutenções/benfeitorias em imóveis próprios ou alugados utilizados na atividade da empresa.

Avança citando qual seria a vinculação à atividade produtiva de alguns das centenas de itens glosados:

- MAT APLICADOS OBRAS OU MANUT CIVIS, areias, pedras, tijolos e outros – Itens essencialmente utilizados para a construção de edificações utilizadas na atividade da empresa, como bases para instalações de silos armazenadores, edificações bases para tanques, estruturas fixas para áreas industriais.
- MAT APLICADOS OBRAS OU MANUT ELETRICAS, materiais utilizados na finalização da construção da caldeira de cogeração de energia elétrica para utilização em toda unidade industrial de Porto Nacional.

Reforça a essencialidade dos bens e dos equipamentos que foram alvo de manutenção e refere Solução de Consulta nº 57, de 2012, que admite a tomada de créditos sobre encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

Arremata a manifestação de inconformidade o pleito para que sejam revertidas as glosas efetuadas e reconhecido o direito creditório, com a consequente homologação das compensações envolvidas e ressarcimento do saldo credor. Requer, ainda a contribuinte, a produção de prova de perícia técnica contábil e de engenharia. Por fim, solicita o reconhecimento da suspensão da exigibilidade das compensações não homologadas neste processo, conforme previsto no § 11, do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996.

Instalado o litígio, os autos foram então distribuídos a esta Turma de Julgamento que, em sessão realizada em 05 de novembro de 2018, entendeu pela conversão dos autos em procedimento de diligência, determinando a baixa dos autos à unidade de jurisdição para que a autoridade designada procedesse à reanálise dos 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.

Fl. 17 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Ao fim dos trabalhos, a autoridade responsável pelo procedimento elaborou Relatório de Diligência no qual brevemente relata o escopo do procedimento, relaciona as intimações dirigidas à contribuinte, explicita o conceito de insumo definido pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR e delimitado no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018 e, ao fim, se posiciona quanto à repercussão desse conceito nos créditos analisados:

#### 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 de Valor da Glosa 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, anteriormente 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.

[...]

25. Em relação àquelas glosas motivadas pelo fato do bem não constar da lista de insumos, o contribuinte foi intimado a descrever a aplicação do bem no processo produtivo, tendo apresentado as planilhas de fls. 852 (Bens utilizados como Insumo 2015) e fls. 1481 (Bens utilizados como Insumos). No entanto, alguns dos bens continuaram sem a informação sobre sua utilização no processo produtivo e por esse motivo tais glosas foram mantidas, constando no campo “aplicação conforme informação do contribuinte” a informação

#### NÃO JUSTIFICADO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

26. Com base em reavaliação fundamentada nos critérios de essencialidade e relevância foram revertidas glosas de parte dos serviços. Desse modo, segue quadro com os novos valores apurados para base de cálculo com base nas informações de fls. 827/848 e 852, além da documentação apresentada quando da primeira análise. A planilha com o detalhamento encontra-se à fl. 1860 e inclui coluna com a aplicação do serviço, conforme informado pelo interessado e coluna com motivo da glosa, quando mantida.

Fl. 18 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Competência	Base de Cálculo de Fiscalização	Valor da Glosa Fiscalização	Glosa Revertida Após Diligência	Base de Cálculo Após Diligência
Julho de 2015	1.473.300,04	3.836.358,40	68.323,56	1.541.623,60
Agosto de 2015	562.796,95	5.753.209,64	57.976,07	620.773,02
Setembro de 2015	106.370,60	5.072.436,63	48.169,17	154.539,77
Outubro de 2015	19.264,22	6.777.465,71	72.666,21	91.930,43
Novembro de 2015	15.823,37	6.339.855,09	84.028,57	99.851,94
Dezembro de 2015	51.229,90	5.343.911,67	139.027,25	190.257,15

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

28. Conforme Parecer Normativo COSIT/RFB n' 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.

30. O Parecer Normativo COSIT/RFB n' 5 de 2018, considera que os custos de aquisição dos insumos incluem o frete, manuseio no processo de entrega e recebimento, seguro, além do preço da compra do bem (a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis). Portanto, sendo o crédito calculado em relação ao item adquirido, o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, não o sendo, também não é permitido o creditamento em relação aos integrantes de seu custo de aquisição.

31. Como consequência, as glosas de serviços de armazenamento/transbordo e serviços de carga e descarga de soja, foram mantidas, porque se enquadram no item anterior, uma vez que sobre a aquisição da soja não incide tributação do PIS e da Cofins (Solução de Consulta COSIT n' 292 de 21/06/2017), já que as receitas das vendas de soja (NCM 12.01) tem suspensão da incidência das contribuições, conforme art. 29 da Lei n' 12865/2013. Por outro lado, foram revertidas as glosas de serviços de armazenagem de álcool metílico.

32. Foi mantida também a glosa de mão de obra temporária, uma vez que no período de apuração em questão ainda vigorava o entendimento de que a terceirização de mão-de obra somente era permitida nas atividades-meio da pessoa jurídica, sendo vedada nas atividades-fim, conforme a Súmula 331 do TST – Tribunal Superior do Trabalho. Nesses casos a mão-de-obra não está relacionada ao setor produtivo. Dentre os prestadores estão inclusas empresas de paisagismo e de contratação de menor aprendiz.

#### DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS

33. O contribuinte apurou diversos tipos de frete nessa rubrica, cujas análises seguem nos itens abaixo. Nesta reanálise, novamente, nos prendemos as questões vinculadas ao conceito de insumos. Desse modo, segue quadro com os novos valores apurados para base de cálculo. A planilha com o detalhamento encontra-se à fl. 1861.

Fl. 19 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Competência	Base de Cálculo de Fiscalização	Valor da Glosa Fiscalização	Glosa Revertida Após Diligência	Base de Cálculo Após Diligência
Julho de 2015	20.201.512,06	6.062.529,35	1.083.683,81	21.285.195,87
Agosto de 2015	14.642.470,55	6.304.228,81	610.299,19	15.252.769,74
Setembro de 2015	19.479.706,75	7.638.762,14	783.561,51	20.263.268,26
Outubro de 2015	18.036.563,80	7.181.257,95	522.310,25	18.558.874,05
Novembro de 2015	17.704.090,64	6.191.836,49	248.664,86	17.952.755,50
Dezembro de 2015	13.190.965,21	3.859.686,39	378.402,27	13.569.367,48

34. O legislador previu os créditos de fretes apenas no caso de vendas, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica a contribuição para o PIS por força de seu art. 15, II. Assim, resta claro que a intenção do legislador não era abarcar todos os tipos de fretes. Desse modo, não há previsão de créditos de fretes sobre transferências entre estabelecimentos de fretes de produtos acabados para centros de distribuição ou para depósitos, por exemplo.

35. Exceção para os fretes de compras que integram o custo de aquisição dos bens. Deve-se salientar que o crédito nesse caso é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor base para cálculo do seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito. Assim sendo, não sendo permitida a possibilidade de crédito referente ao bem adquirido, não o será também para os integrantes do seu custo.

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, ao se enquadrarem como 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, poderia 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

Fl. 20 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

operações ocorridas no mês. Portanto, aplica-se o mesmo tratamento já citado para as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos.

#### CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

[...]

#### Obras de construção civil

42. Analisando o memorial apresentado na coluna “Descrição material”, constatamos que o interessado havia incluído na base de cálculo desse crédito diversas obras de construção civil/benfeitorias em imóveis descritas como “Material aplicado obra civil”, “Material aplicado obra elétrica”, “Material aplicado obra mecânica”, “Mat aplicados obra ou manut civil”, dentre outros.

43. O aproveitamento de crédito nesses casos deve respeitar o previsto no art. 3º, VII c/c o art. 3º, § 1º, III das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica), e ser calculado com base no valor da depreciação incorrida no mês [...]

44. A previsão para aproveitamento de crédito pelo seu valor integral aplica-se apenas às máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa e não às benfeitorias realizadas em bens imóveis, como é o caso dessas operações. Dessa forma, excluímos essas operações da base de cálculo do crédito

#### Operações em que constam a expressão “inutilizado” na descrição

45. As operações em que na coluna “descrição material” encontramos a descrição “Inutilizado...” foram excluídas da base de cálculo do crédito, pois essa expressão implica a conclusão de que esses bens, por alguma razão, não foram incorporados ao ativo.

46. A única possibilidade de que os bens do ativo imobilizado possam ser deduzidos como despesa operacional, e conseqüentemente não imobilizados, estando assim sujeitos aos regramentos dos créditos sobre insumos, é se tiverem valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 ou prazo de vida útil não superior a um ano, com base no art. 15 do Decreto-Lei nº 1598/1977 (redação dada pela Lei nº 12.973/2014).

47. Assim, a incorporação ou não do bem no ativo imobilizado, determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento aplicável, se a do inciso II ou do inciso IV do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

48. Desse modo, conclui-se que os bens incorporados ao ativo estão sujeitos a regramento específico e não sujeitos ao conceito de insumo.

49. Portanto, glosas mantidas.

#### DA APURAÇÃO DO CRÉDITO

50. Com base nos ajustes relatados, refizemos o cálculo do crédito da contribuição para o PIS não-cumulativo do 3º trimestre 2015, que consta dos demonstrativos “SPED PIS 3º trim 2015” refeitos por essa Fiscalização (fls. 1862/1886)

51. Nesse sentido, constatamos que o interessado tem os seguintes saldos de crédito a serem ressarcidos:

Fl. 21 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Código do Crédito	Descrição	Saldo a ressarcir
301	Vinculado à receita de exportação – Alíquota Básica	29.692,27
107	Presumido lei nº 12.865/2013	1.330.920,31
207	Presumido lei nº 12.865/2013	1.031.813,17
307	Presumido lei nº 12.865/2013	2.383.510,30
Total do ressarcimento		4.775.936,04

52. Importante salientar que, os créditos presumidos classificados nos códigos 107, 207 e 307, foram objeto de antecipação do pagamento de 70% do montante pleiteado no valor de R\$ 3.404.369,35, conforme consta do Despacho Decisório de fls. 420/447.

53. A presente diligência teve a seguinte repercussão no direito creditório objeto do Pedido de Ressarcimento tratado: o valor total do crédito ressarcível reconhecido do PIS não-cumulativo do 3º trimestre de 2015 passou de R\$ 4.724.502,29 (quatro milhões, setecentos e vinte e quatro mil, quinhentos e dois reais e vinte e nove centavos) para R\$ 4.775.936,04 (quatro milhões, setecentos e setenta e cinco mil, novecentos e trinta e seis reais e quatro centavos), sendo a diferença apurada de R\$ 51.433,75 (cinquenta e um mil, quatrocentos e trinta e três reais e setenta e cinco centavos). Em consequência, a declaração de compensação vinculada deve ser homologada considerando a diferença apurada entre o crédito original deferido e o novo valor do crédito reconhecido.

[...]

Cientificada do resultado da diligência em 17/06/2020, em 15/07/2020 a contribuinte apresentou oposição rerratificando o teor da manifestação de inconformidade originalmente apresentada e argumentando ainda que mesmo após sua revisão o despacho decisório ainda não observa o conceito de insumo uma vez afastada a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. Adiciona ainda:

. quanto à glosa de crédito sobre aquisições que teriam sido realizadas sem a incidência das contribuições, o regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, não segue o mesmo rito do IPI e ICMS para prever que não incidindo na saída, não dará direito a crédito na entrada; as consultas realizadas pelo AFRFB demonstram apenas erro por parte do fornecedor, posto que nem a operação, nem o produto adquirido encontram amparo para serem realizadas na forma como descrita; considerando que a apuração deve ser feita segundo a situação realmente ocorrida, qualquer prejuízo por eventual recolhimento a menor de tributo pelo fornecedor deve ser exigido dele, e não através de glosa na apuração de créditos; devem ser, assim, revertidas das glosas sobre as aquisições de produtos sem incidência de contribuição e utilizados no processo produtivo, conforme quadro que apresenta;

. no trabalho fiscal há a incoerência da glosa dos créditos sobre os insumos “cavaco de madeira e banha suína” ao mesmo tempo em que, sobre esses mesmos insumos, também foram considerados passíveis de creditamento;

. as glosas sobre insumo que no memorial tinham como descrição “inutilizado”, partiram de premissas que resultaram em conclusões falsas; a auditoria nunca questionou a fiscalizada sobre a matéria, preferindo a presunção; os códigos internos dos produtos foram substituídos por outras da mesma finalidade e aplicação conforme quadro:

Fl. 22 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Descrição Material	Classificação	Setor que é utilizado
INUTILIZADO - SUBST 700068	Anteriormente com a descrição de Tolueno (LISTA DE INSUMOS)	Aplicado no esmagamento da soja para extração de óleos
INUTILIZADO - SUBST 701822	Anteriormente com a descrição de Perifiltra (LISTA DE INSUMOS)	Aplicado no esmagamento da soja para extração de óleos

. a fiscalização glosou as aquisições de GLP sob o argumento de que o combustível é usado em empilhadeiras e não diretamente produção; todavia, diversos insumos necessitam ser transportados do local de armazenamento até o onde serão utilizados na produção, devendo-se admitir os créditos sobre as aquisições de gás GLP adquirido a granel;

Na seqüência, a contribuinte reitera a argumentação já apresentada na manifestação de inconformidade contra o despacho decisório repudiando as glosas de créditos sobre as despesas com serviços que considera essenciais à atividade como os de carga e descarga, manutenção de áreas e edifícios, de máquinas e equipamentos, calibração de equipamentos, obras e manutenção elétrica, serviços portuários com exportação e capatazias e armazenagem de insumos.

Reitera também seus argumentos contrários à glosa de despesas relativas a fretes de entrada, fretes de transferência e de produtos acabados, atacando o conceito restritivo de insumo que orientou a autoridade fiscal na consideração dos créditos. Diz ela:

Importante esclarecer que frete de aquisição é um serviço como outro qualquer, tanto que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS comporta referência a serviço quase que exclusivamente para poder tal imposto abarcá-lo em sua hipótese de incidência. Sendo o frete serviço, a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003, sem qualquer delonga, pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições, o mesmo raciocínio se aplica no caso de transferência de insumos, produtos inacabados entre estabelecimentos industriais, posto que também neste caso o frete nada mais é do que serviço utilizado como insumo.

Também reforça a argumentação contra a glosa de créditos calculados sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado. E cita itens que seriam essenciais às atividades: Sistema Completo de Recebimento e Limpeza, Chapas e Ferros, Tubos, flanges, válvulas e anéis de vedação, areia, pedra, tijolo. Menciona o teor de Solução de Consulta favorável ao entendimento sobre a possibilidade de apuração de créditos em relação a encargos de depreciação e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividade da empresa.

Por fim, alega que a autoridade não utilizou o saldo créditos de períodos anteriores, nas passíveis de ressarcimento na dedução dos débitos da própria contribuição

Concluída a diligência fiscal e apreciadas as considerações apresentadas pela recorrente, por unanimidade de votos, a DRJ decidiu pela parcial procedência da manifestação de inconformidade da empresa, ora recorrente, para restabelecer o crédito adicional de R\$ 51.433,75, após reversão de parte das glosas efetuadas pela fiscalização, decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

Fl. 23 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

#### DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

#### INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N.º 247/02 E N.º 404/04.

#### LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

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

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

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

#### 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 n.º 12.865/2013. APURAÇÃO SOBRE AS RECEITAS. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

Com a edição da Lei n.º 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.

Fl. 24 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

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:

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 de bens que não constavam da lista de insumos apresentadas

II.2.b. Aquisições realizadas sem a incidência das contribuições do PIS e da COFINS.

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

II.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

II.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.**

Fl. 25 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

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.

Fl. 26 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

### **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. Dentre 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

Fl. 27 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16692.720251/2016-79

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 n.º 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 n.º 10.637, de 2002 e da Lei n.º 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 (e-fl. 440):

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 n.º 10.637/2002, e n.º 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.

(...)

Fl. 28 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

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.

Fl. 29 da Resolução n.º 3101-000.422 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16692.720251/2016-79

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.

É o relatório.

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa