



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720604/2016-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.037 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente GRANOL INDUSTRIA COMERCIO E EXPORTACAO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. CRÉDITO. NÃO TRIBUTAÇÃO.

Não havendo nos autos provas que infirmem as conclusões devidamente documentadas pela fiscalização de que as operações em que se pretende o creditamento não são tributadas, deve ser mantida a glosa.

MANUTENÇÃO. CONSTRUÇÃO E EDIFICAÇÕES. CREDITAMENTO. DIFERENÇAS.

A concessão de crédito dos serviços de manutenção de máquinas e parque industrial está atrelada com a prova de que o serviço é essencial ou relevante ao processo produtivo (mais especificamente, ao local em que o serviço é aplicado - prova esta a cargo do contribuinte) e não à atividade da empresa (como é o creditamento por edificações e benfeitorias).

CRÉDITO PÓS PROCESSO PRODUTIVO. RELEVÂNCIA SOMENTE.

Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonasma), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos após o produto restar acabado (pronto) são posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre após algo não pode ser essencial, imanente a este algo. A despesa com o produto acabado pode ser relevante e até essencial à atividade empresarial mas não é imanente ao processo produtivo.

DESPACHANTE ADUANEIRO. SERVIÇO OPCIONAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser opcional (artigo 5º do Decreto 2.472/88) a contratação de serviço de despacho aduaneiro não é (em regra) essencial ao processo produtivo, podendo vir a ser relevante, a depender de prova da necessidade de qualificação técnica

para determinada operação e de que o serviço de despacho preenche esta qualificação.

ARMAZENAGEM. FRETE. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA. NÃO VINCULAÇÃO AO INSUMO.

Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a armazenagem e frete de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem e ao frete (independentemente de sua vinculação ao insumo) desde que, e somente se, estes se mostrarem essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Por expressa dicção legal, os créditos de edificações e benfeitorias devem ser calculados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e não pelo valor de aquisição.

PIS. COFINS. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Por jurisprudência vinculante, o PIS e a COFINS não incidem sobre o ICMS destacado em Nota Fiscal.

SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 10.925/04. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas que vendem mercadorias descritas 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 a partir da publicação da Lei 12.865/2013 passaram a apurar crédito presumido com base na receita de venda destas mercadorias e não mais com base na Lei 10.925/04 (crédito apurado pelo valor de compra dos insumos).

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PIS. COFINS.

Respeitado o rateio proporcional do período de aquisição, é possível o gozo de créditos extemporâneos de PIS e COFINS.

SERVIÇOS DE CAPATAZIA E SERVIÇOS PORTUÁRIOS DE CARGA E DESCARGA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga não dão direito ao crédito.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa,

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (I) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à armazenagem (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), movimentação de soja a granel, e carga e descarga (receção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos; (ii) aos fretes na aquisição de insumos, de insumos de insumos e de insumos no curso do processo produtivo, independentemente do regime de tributação dos insumos, desde que apresentadas todas as informações da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte Eletrônico; e (iii) à lenha adquirida de pessoa física utilizada em caldeiras para produção de bens que não os descritos 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; (II) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos ao frete de transferência, entre estabelecimentos da própria empresa, de produto acabado, vencidos, nesse item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antônio Borges e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não reconheciam os créditos; (III) por maioria de votos, respeitados os demais fundamentos de glosa e o rateio proporcional do período de aquisição, reconhecer os créditos extemporâneos apenas e tão somente para fins de dedução, vencido, nesse item, o Conselheiro Winderley Moraes Pereira, que não reconhecia o direito aos créditos extemporâneos sem que houvesse a retificação do DACON, e as Conselheiras Fernanda Vieira Kotzias e Carolina Machado Freire Martins, que reconheciam o direito creditório sem a necessidade de observância do rateio proporcional do período de aquisição e sem limitação de uso; (IV) por voto de qualidade, em não reconhecer os créditos relativos às taxas de embarque, aos serviços de capatazia, aos serviços portuários, e à carga e descarga no porto de embarque, vencidos, nesse item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam os créditos. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos (II) e (IV) o Conselheiro Winderley Moraes Pereira.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

1.1. Trata o presente processo de representação formalizada para análise do Pedido de Ressarcimento de PIS não-cumulativo n.º 2344874512.250716.11182993, referente ao 2º trimestre 2016.

1.2. A DERAT-SP deferiu parcialmente os créditos pleiteados, porquanto:

1.2.1. Parte das mercadorias descritas em EFD-Contribuições como geradoras de créditos de insumos não foram indicadas pela **Recorrente** como insumos;

1.2.1.1. *“Além disso, foram glosados os créditos relativos a insumos informados pela empresa como utilizados na “análise técnica e de qualidade dos produtos destinados à venda” uma vez que esta análise é feita em parte insignificante do produto já acabado (pós processo produtivo);*

1.2.1.2. *“Por fim, a partir da tabela 9 do documento Descrição Processo produtivo e insumos utilizados foram glosados os créditos tomados de insumos utilizados em caldeiras para geração de vapor, calor e energia elétrica, tais como lenha, bagaço de cana, palha de amendoim, cavaco de madeira, etc., eis que estas mercadorias não são consumidas diretamente na produção”;*

1.2.2. *“Consultando as notas fiscais eletrônicas emitidas para a interessada [por meio do CST], constatamos que diversas aquisições foram feitas com isenção, suspensão ou eram sujeitas à alíquota zero das contribuições” logo, não sujeitas ao creditamento nos termos do artigo 3º § 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;*

1.2.3. *“A interessada tentou apurar crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período de efetivo aproveitamento do crédito, o que não encontra respaldo na legislação”;*

1.2.4. Diversos serviços elencados como insumos (maioria capatazia e serviços portuários) não compõe o processo produtivo da **Recorrente**;

1.2.5. O art. 31, § 7º da Lei n.º 12.865/2013 veda a apuração de crédito presumido na revenda de derivados de soja;

1.2.6. A **Recorrente** apurou crédito de derivados de soja na devolução de venda de mercadorias;

1.2.7. *“A contribuinte jamais poderia ter se aproveitado [créditos presumidos de aquisições de pessoas físicas], pois desenvolve atividade agropecuária e incide na vedação do §4º do art. 8º da Lei 10.925/2004”;*

1.2.7.1. Por ser produtora de farelo de soja, a **Recorrente** *“não pode se aproveitar do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, por vedação expressa do art. 30 da Lei n.º 12.865/2013”;*

1.2.8. *“Por força do §4º do art. 34 da Lei 12.058/2009, transcrito acima, a parcela do sebo bovino consumido na produção de óleo degomado e de óleo neutro, dos quais se extraiu o óleo de soja refinado vendido à alíquota zero, não é apta a gerar os créditos previstos no caput do art. 34”;*

1.2.8.1. Como o sebo bovino é utilizado em outros produtos tributados e (porém) não há planilha ou documento apontando um percentual exato *“a Fiscalização optou por determinar o percentual de glosa relativo à participação do sebo bovino no custo do óleo refinado tributado à alíquota zero, com base no rateio proporcional entre a receita de venda do óleo refinado tributado à alíquota zero e as receitas de venda de todos os produtos que têm o sebo bovino como insumo”*

1.2.9. *“A empresa tomou crédito de frete em operações que não configuravam nem venda de mercadorias nem aquisição de insumos, fora, portanto, das hipóteses legais de tomada de créditos sobre fretes”*

1.2.9.1. *“Também foram glosados os créditos sobre fretes em que o documento fiscal revelou-se **inapto** ou a **empresa não forneceu a informação solicitada pela Fiscalização**”;*

1.2.9.2. *“Procedeu-se também à glosa de créditos tomados sobre frete interno de mercadorias importadas”* com base na SC COSIT 350/2017;

1.2.9.3. Os fretes de insumos não tributáveis não são passíveis de creditamento *“seja por não constarem da lista de insumos fornecidas pela empresa, seja por não poderem ser considerados insumos, à luz da legislação vigente”;*

1.2.9.4. *“Procedemos também à glosa de créditos tomados sobre frete entre estabelecimentos da própria empresa, conforme o entendimento exarado nas Soluções de Consulta”* 99.002/2017, 99.018/2017, 226/2014,

1.2.9.5. *“Por fim, procedemos também à glosa de créditos tomados sobre frete contratados para realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos industriais para depósitos fechados ou armazéns, uma vez que não são fretes sobre vendas e, de acordo com a Solução de Divergência nº 11, da Cosit, de 05/10/2007”*

1.2.10. Apenas o valor do frete dá direito ao crédito, e não do pedágio e do seguro atrelados;

1.2.11. *“A contribuinte informou [o crédito do ativo] como tendo sido determinado com base no valor de aquisição dos bens incorporados, e não com base no valor de depreciação”* portanto o aproveitamento do crédito (nos termos da Lei 11.774/08) deveria ter sido imediato, no mês de aquisição, e não em anos subsequentes;

1.2.11.1. Parte das aquisições declaradas como ativo pela **Recorrente** não se enquadram na TIPI como máquinas e equipamentos;

1.2.11.2. *“Foram glosadas as aquisições em que constou a expressão “inutilizado”, tendo em vista que o material adquirido foi inutilizado e não foi destinado à produção de bens ou serviços”*

1.2.11.3. *“Do mesmo modo, glosaram-se os créditos relativos a máquinas, equipamentos e obras de construção civil utilizados na construção da caldeira de cogeração de energia elétrica”* visto que as máquinas e equipamentos em questão não foram utilizados no processo produtivo da **Recorrente**;

1.2.12. *“Também foram glosadas aquisições para as quais a contribuinte informou, como “descrição interna do material” (ver coluna AM da planilha 15 Glosa de Créditos sobre Aquisições do Imobilizado): “MATERIAL APLICADO OBRA CIVIL”, “MATERIAL APLICADO OBRA ELETRICA”, “MATERIAL APLICADO OBRA MECANICA”, “mat aplicados obras ou manut mecânicas”, e “silo de armazenagem de cereais”, este último incorporado em “complexo de recebimento e armazenagem de insumo”, considerando-se que recebimento e armazenagem de insumo não correspondem ao processo produtivo propriamente dito da empresa”;*

1.2.12.1. Ademais, a **Recorrente** tomou crédito integral ao invés de relativo à depreciação;

1.2.13. Deve ser glosado do crédito de venda (art. 31 da Lei 12.865/13) o valor do ICMS descrito em Nota e, da mesma forma, dos créditos de aquisições de insumos e dos demais créditos.

1.3. Em Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** argumenta, em síntese:

1.3.1. *“Semente brachiaria stylos capilata, brinco identificador bovino cor amarelo, farelo de milho peletizado, farelo de polpa cítrica, inseticida Imidacloprid Nortox, fertilizante mineral, Inseticida Tamaron 50 LS, isca formiga atta MEX – 50X500 G micro, carbonato de sódio anidro P A (...) são insumos de suas atividades agropecuárias criação e venda de bovinos e plantio de florestas e venda de madeira”* realizados por filiais da **Recorrente**;

1.3.1.1. *“Também incorreta a glosa dos insumos utilizados na análise técnica de produtos destinados à venda, posto que por força de exigência legal para efetuar a venda e a exportação de seus produtos necessita destes laudos”;*

1.3.1.2. *“Suprimidos o vapor, a energia elétrica e o calor das atividades da empresa torna-se impossível o seu processo industrial [logo] incorreta a glosa dos insumos necessários à obtenção de energia elétrica, calor e vapor”;*

1.3.2. As aquisições de bagaço, carvão mineral e Banha Suína, palha de amendoim, cavaco de madeira e outros materiais utilizados na produção são tributadas, apenas houve indicação incorreta do código CST pelo fornecedor;

1.3.3. *“Taxas de embarque, serviços de capatazia, armazenagem de insumos, calibração e manutenção de instrumento de laboratório, serviços de carga e descarga, serviços de classificação e análise, serviços de coleta e tratamento de resíduos industriais, serviços de descontaminação, serviços de imunização, atividades gerais de limpeza, elaboração de projeto de prevenção e combate a incêndio, emissão de laudo de quantificação de navio, testes e análises clínicas, frete para remoção de resíduo, serviços de fumigação, serviços de inspeção técnica, movimentação de soja à granel, recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação, carregamento rodoviário e conservação de grãos, serviços de logística, (...) são imprescindíveis na produção e venda dos bens produzidos por esta contribuinte”;*

1.3.3.1. Suprimida a taxa de embarque, taxa de administração portuária, a emissão de laudo de quantificação de navio, movimentação de cargas, serviços de transbordo e a capatazia *“resta impossível a contribuinte exportar/vender suas mercadorias”;*

1.3.3.2. A armazenagem de insumos (bem como a taxa de armazenagem e expedição de grãos) é necessária ao tratamento destes para posterior industrialização, e o inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003 não limita o creditamento a armazenagem de venda;

1.3.3.3. *“Os gastos com calibração e manutenção de instrumentos de laboratórios [, testes e análises técnicas, serviços laboratoriais, frete para remoção de resíduos, testes e análises clínicas e atividades gerais de limpeza] (...) [são exigidos] pela autoridade de vigilância sanitária”;*

1.3.3.4. Os serviços de carga e descarga e com movimentação de soja à granel envolvem *“o acesso do insumo e a saída do produto da empresa contribuinte”;*

1.3.3.5. Os *“serviços de classificação e análise [tratam-se] de procedimento[s] químico[s] executado[s] antes da venda do produto. A exigência é feita pelos fornecedores e autoridade de vigilância sanitária”;*

1.3.3.6. Os serviços de coleta e tratamento de resíduos, elaboração de projeto de prevenção e combate a incêndio, verificação de sistema de tratamento e qualidade do ar e imunização tratam-se de exigência do poder público;

1.3.3.7. *“Incorreta a glosa efetuada sobre os gastos com serviços de fumigação; O controle de pragas nos insumos é serviço essencial da empresa, sem o qual não é possível o desenvolvimento das atividades, desta maneira, dá direito crédito”;*

1.3.3.8. *“Incorreta a glosa efetuada sobre os gastos com recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação, carregamento rodoviário e conservação de grãos. Os referidos procedimentos dão direito à crédito, visto que são atividades essenciais ao processo de industrialização. Necessária para manutenção da qualidade do insumo e o desenvolvimento do processo de industrialização”;*

1.3.4. Foi indicado CFOP de revenda dos derivados de soja nas NFS por exigência da legislação do ICMS, em verdade o derivado de soja indicado como revendido é vendido após transferência entre estabelecimentos;

1.3.5. A **Recorrente** possui atividades que não agropecuárias e para as quais não há proibição de auferir crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04;

1.3.5.1. Ademais, *“a restrição imposta pela lei 12.865/2013 é referente a aquisição de produtos classificados nos códigos NCM12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi, para a qual não tem mais crédito presumido sobre as suas aquisições”;*

1.3.6. *“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 outra delonga pouco importando se o insumo está ou não sujeito ao pagamento das contribuições”;*

1.3.7. *“O pedágio compõe o valor do frete tanto que está incluído no valor total do Conhecimento de Transporte”;*

1.3.8. A *“decisão do STF [que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS] não terá o condão de afetar a redação atual do artigo 31 [da Lei 12.865/2013] mencionado, pois até declaração judicial as leis têm presunção de validade”;*

1.3.8.1. O método subtrativo indireto determina o cálculo do crédito sobre o preço de compra com o ICMS, inclusive.

1.4. A DRJ Ribeirão Preto converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem, *“segundo as balizas contidas 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, a autoridade designada, intimando a contribuinte à apresentação de documentos se entender necessário e empregando a seu critério as técnicas de auditoria que entender adequadas:*

a) reanalise a glosa dos créditos que foram recusados por se referirem a itens que não compunham a listagem de insumos originalmente apresentada à fiscalização;

b) reanalise a glosa dos créditos que foram recusados por se referirem a itens vinculados a atividades de pós produção (análises técnicas e de qualidade) dos produtos destinados à venda;

- c) reanalise a glosa dos créditos que foram recusados por se relacionarem à produção de energia elétrica e térmica (lenha, bagaço de cana, palha de amendoim, cavaco de madeira, etc);
- d) reanalise a glosa dos créditos que foram recusados por se referirem a serviços não diretamente aplicados aos bens produzidos, atentando-se que a contestação da contribuinte em relação a essas glosas foi parcial;
- e) reanalise a glosa de créditos sobre fretes incorridos na aquisição de bens que não foram considerados insumos tendo em vista o resultado da reavaliação efetuada nos itens anteriores;
- f) verifique a legitimidade e o impacto correspondente nos créditos da alegação de que os CFOPs relacionados a operações de revenda cujos créditos foram glosados (5102, 5403, 6102) estariam relacionadas a transferência de bens produzidos por outros estabelecimentos filiais;
- g) caso a auditoria identifique que o decidido no REsp nº 1.221.170/PR tem repercussão em outra rubrica não especificada nessa diligência, reanalise o impacto nas correspondentes glosas efetuadas e determine os eventuais reflexos nos créditos;
- h) com base nos itens anteriores, elabore relatório e as novas planilhas demonstrativas das glosas, dos ajustes 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.

1.5. Em nova análise a DERAT-SP:

1.5.1. Declarou preclusas as glosas sobre serviços de agenciamento, de análise de documentação, apoio administrativo, assessoria e consultoria, assistência social, técnica da safra, calibração de balanças, capacitação teórica e acompanhamento socioeconômico, serviços prestados por trabalhadores avulsos contratados por meio do Sindicato da categoria, serviços de certificação de qualidade, comissão de despachos, representantes comerciais, comissão sobre vendas, consultoria e treinamento em segurança do trabalho, consultoria em gestão empresarial, corretagem na intermediação de negócios, cursos de formação, serviços de descontaminação, serviços de imunização, atividades gerais de limpeza, remuneração de aprendizes, serviços de limpa-fossa, locação de andaimes, locação de caçamba, manutenção de veículo administrativo, manutenção e conservação de áreas e edifícios, montagem e desmontagem de pneu, produção de fotos aéreas da indústria, remoção de enxame de abelha, representação comercial, ressarcimentos diversos, serviços administrativos, serviços de comercialização, serviços elétricos gerais, serviços de gráfica, taxa de estadia de veículos, serviços de telefonia, testes e análises técnicas, vulcanização de pneu”;

1.5.2. Reverteu a glosa sobre análises de alimentos, armazenagem de álcool metílico, calibração de instrumentos de laboratório, certificação de qualidade, classificação e análise, coleta e tratamento de resíduos industriais, controle de pragas, testes e análises clínicas, frete para remoção de resíduos, serviços de fumigação, serviços de inspeção técnica, serviços de publicidade, quebra técnica de soja, serviços gerais de limpeza, serviços laboratoriais, verificação de sistema de tratamento e qualidade do ar, frete de transferência, ou seja, entre estabelecimentos da

própria empresa, de insumo ou produto intermediário para unidade industrial da própria empresa, frete na aquisição de insumo e de insumo de insumo tributados”,

1.5.3. Manteve a glosa sobre:

1.5.3.1. Taxas de embarque, emissão de laudo de quantificação de navio, taxa de administração portuária, transbordo e serviços de capatazia (também nomeados de serviços de logística), frete de produto acabado entre estabelecimentos por incorrem após o término do processo produtivo;

1.5.3.2. Créditos extemporâneos, por ilegalidade já apontada;

1.5.3.3. Armazenagem (do mesmo modo, taxa de armazenagem e expedição de grãos), movimentação de soja a granel, e carga e descarga (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação) e fretes pois o creditamento do serviço acessório é atrelado ao creditamento do produto;

1.5.3.4. *“Elaboração de projeto de prevenção e combate a incêndio [bem como **elaboração de projeto técnico de alteamento de cabos de transmissão não é insumo, assim como a obtenção de alvarás para a empresa como um todo também não o é**”;*

1.5.3.5. Fretes em que não houve apresentação de NF ou chave do conhecimento de transporte eletrônico, em que não restou claro o vínculo de pertença ou pertinência das mercadorias transportadas com o processo produtivo da **Recorrente** (inclusive os fretes de transferência de mercadorias para estabelecimento com atividade não industrial), e de transporte de ativo;

1.5.3.6. *“frete na devolução de compra - não dá direito a crédito; pelo contrário: se a empresa se creditou anteriormente do frete de aquisição do produto, deveria estornar tal crédito por ocasião da devolução do mesmo”*

1.5.3.7. Fretes de revenda de derivados de soja porquanto:

1.5.3.7.1. A quantidade de soja transferida para a **Recorrente** é menor que a quantidade de soja por si revendida;

1.5.3.7.2. As filiais de **Recorrente** vendem derivados de soja;

1.5.3.7.3. Não há provas de que as vendas de derivados de soja sejam provenientes de anterior transferência de filiais;

1.6. Em nova Manifestação a **Recorrente**:

1.6.1. Insiste nas teses sobre:

1.6.1.1. A possibilidade de creditamento nas aquisições sem a incidência das contribuições;

1.6.1.2. Essencialidade do serviço de carga e descarga, armazenagem no mercado externo e interno, transbordo e capatazias e serviços portuários;

1.6.1.3. Crédito presumido na atividade agropecuária;

1.6.1.4. Fretes de compra e de transferência;

1.6.2. Apresenta teses novas apontando que:

1.6.2.1. O produtos descritos como inutilizados são, em verdade, tolueno e perfiltra;

1.6.2.2. Serviços de manutenção de áreas e edifícios, máquinas e equipamentos, elétricas, de equipamentos de laboratórios, serviço de calibração de equipamentos e de equipamentos de qualidade, são essenciais ao processo produtivo;

1.6.2.3. Os materiais de construção foram adquiridos para edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, logo, são passíveis de creditamento nos termos do artigo 3º inciso VII das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

1.6.2.4. A fiscalização deixou de considerar o saldo credor não ressarcível apurado no trimestre anterior para a composição do crédito;

1.6.3. Descreve que álcool etílico, banha suína e outras graxas, cavaco de madeira, lenha de eucalipto, lacre numerado azul, óleo diesel interior e S10, pallets de madeira, pó de serra, resíduo de lenha e serragem são insumos de seu processo produtivo.

1.7. Em continuação ao julgamento anterior, a DRJ Ribeirão Preto deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, porquanto:

1.7.1. O § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 proíbem a concessão de créditos nas aquisições em que não há pagamento das contribuições;

1.7.1.1. Não há prova de que as operações em que o CST indica não pagamento das contribuições foram efetivamente tributadas;

1.7.2. As provas coligidas aos autos (em especial, diferença em volume e ausência de prova em contrário) indicam que os derivados de soja revendidos pela **Recorrente** não foram recebidos de suas filiais;

1.7.3. “*Só há uma possibilidade de apuração de créditos presumidos para as pessoas jurídicas que atuam na cadeia da soja e de seus derivados: o art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013*”;

1.7.4. “As taxas de embarque, os serviços de capatazia, de carga e descarga, comissão de despachos e serviços portuários, cuja glosa foi contestada na manifestação de inconformidade, referem-se valores pagos em relação a atividades que não compõem o processo produtivo, incorridas quando este já se consumou”;

1.7.5. “Tratando-se de despesas com serviços gerais [manutenção e conservação de áreas e edifícios] que não fazem parte do processo produtivo não podem ser consideradas insumo”;

1.7.6. “A apuração de crédito sobre despesas relacionadas a serviços de armazenagem e frete na aquisição de insumos condicionam-se à possibilidade de apuração de crédito sobre o próprio insumo armazenado ou transportado”;

1.7.7. “Foi correta a autoridade ainda ao manter as glosas praticadas sobre créditos relacionados a operações cujos documentos não comprovam tratar-se de aquisição de insumos ou de transferência interna de insumos ou produtos em elaboração para estabelecimentos industriais mantidos pela própria pessoa jurídica”;

1.7.8. “Os valores incorridos a título de pedágios e seguros não correspondem a despesas com frete de modo que não há como enquadrá-los na possibilidade de creditamento prevista no art. 3º, IX da Lei nº 10.833, de 2003”;

1.7.9. “A contribuinte não traz nenhuma comprovação da alegada substituição e inutilização do código descritor do material [ainda que intimada a fazê-lo em sede de procedimento] o que só faz confirmar a glosa fiscal. Adicionalmente, as glosas tratadas no presente feito, conforme planilha juntada em arquivo não paginável à fl. 1.715 não se referem aos códigos apontados pela contribuinte”;

1.7.10. “Nos termos da restrição imposta pela instrução normativa (1.717/2017), a parcela de créditos solicitados em pleito de ressarcimento que restar incerta e puder ser alterada em razão de decisão judicial definitiva [ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS] por força das duas discussões judiciais travadas pela contribuinte foram corretamente sacadas do montante do crédito reconhecido”;

1.7.11. “Os valores consumidos de crédito ressarcível como desconto da contribuição não foram modificados pela fiscalização, mantendo-se os mesmos valores mesmos já apontados pela contribuinte. Os trabalhos da auditoria provocaram apenas a redução nos saldos desses créditos, diminuindo o valor passível de ressarcimento”.

1.8. Finalmente, em sede de Voluntário, a **Recorrente** insiste nas teses apresentadas nas duas manifestações anteriores.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A fiscalização consultou “as notas fiscais eletrônicas emitidas para a interessada [por meio do CST, e constatou] que diversas **AQUISIÇÕES** foram **FEITAS COM ISENÇÃO, SUSPENSÃO OU ERAM SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES**” logo, não sujeitas ao creditamento nos termos do artigo 3º § 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Para demonstrar o fundamento de glosa a fiscalização traz aos autos planilha indicando nota a nota o fundamento de glosa:

	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	MOTIVO DA GLOSA	Crédito Cofins Glosado	Crédito PIS Glosado
3				
4	35160204625044000168550010000050631000050639	Operação isenta	484,50	105,19
5	35160204625044000168550010000050691000050691	Operação isenta	969,00	210,37
6	35160250201599000108550010000325841000325845	Alíquota zero	2.666,05	578,81
7	35160256036825000110550010000084001680001308	Operação isenta	836,65	181,64
8	35160256036825000110550010000084531330908090	Operação isenta	89,30	19,39
9			5.045,50	1.095,40
10	35160303079747000175550010000014671000000176	Alíquota zero	8.013,74	1.739,83
11	35160350201599000108550010000331011000331016	Alíquota zero	2.622,82	569,43
12	35160356036825000110550010000084921020000008	Operação isenta	62,51	13,57
13	35160356036825000110550010000084951903010031	Operação isenta	209,38	45,46
14	35160356036825000110550010000084961000010201	Operação isenta	711,15	154,40
15	35160356036825000110550010000085841000000898	Operação isenta	35,72	7,76
16			11.655,32	2.530,45

2.1.1. Em contraponto, a **Recorrente** destaca que as aquisições de bagaço, carvão mineral e Banha Suína, palha de amendoim, cavaco de madeira e outros materiais utilizados na produção dos bens que comercializa são tributadas, apenas houve indicação incorreta do código CST pelo fornecedor.

2.1.2. Tratamos aqui de pedido de crédito em que o ônus de demonstrá-lo é do contribuinte. Mais do que o antedito, no caso a fiscalização trouxe prova de fato impeditivo do direito da **Recorrente** (não tributação das operações e, conseqüentemente, ausência de direito ao creditamento); caberia a esta última, portanto, demonstrar que a operação era legalmente tributada – lembrando que estamos no âmbito de crédito de contribuições vinculadas ao agronegócio, setor em que *frutificam* as hipóteses de não pagamento das contribuições. Como a **Recorrente** não trouxe aos autos prova de que, legalmente, as operações eram tributadas – em outros termos, prova do erro na emissão da nota fiscal – de rigor a manutenção da glosa.

2.2. A fiscalização glosa os créditos dos materiais descritos pela **Recorrente** como **INUTILIZADO** vez que a) não estão em lista de insumos do processo produtivo e b) por inutilizado presume-se não utilizado.

2.2.1. Em Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** assevera que houve um erro em seus códigos internos e que os produtos descritos como Inutilizados são, em verdade, Tolueno e Perfltra aplicado no processo de refino do óleo. Já em Voluntário, a **Recorrente** mantém a tese do erro interno, porém, agora, descreve que os produtos em questão são Ácido P-

Tolueno Sulfônico e Solução de Karl Fischer de Columétrica utilizado na extração e produção de óleos.

2.2.2. Ora, se nem a **Recorrente** sabe ao certo o que são os produtos (Inutilizados, Tolueno e Perfiltra ou Ácido P-Tolueno Sulfônico e Solução de Karl Fischer de Columétrica) e em que momento eles são utilizados (se na extração ou no refino do óleo ou ainda como resíduo), menos ainda este relator. Some-se ao antes dito a ausência de qualquer prova que respalde qualquer das três conclusões sobre os produtos e das duas conclusões sobre o seu uso bem como, o fato constatado pela DRJ que “*as glosas tratadas no presente feito, conforme planilha juntada em arquivo não paginável à fl. 1.715 não se referem aos códigos apontados pela contribuinte*”.

2.3. A **Recorrente** contesta as glosas dos seguintes **SERVIÇOS, TOMADOS** por si **COMO INSUMOS**: “*serviços aplicados nas manutenções de máquinas e equipamentos aplicados diretamente a processo produtivo, serviço de calibração de equipamentos, calibração de equip de qualidade, serviço em obras ou manut elétricas, serviço manutenção de equip laboratório, serviços de carga e descarga no mercado nacional (que serão tratados ao lado da armazenagem), man/cons áreas e edifícios, exportação, capatazias e serviços portuários*”.

2.3.1. Os créditos decorrentes da prestação de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos (inclusive calibração) foi concedido para a **Recorrente** já no primeiro despacho decisório, assim como “*a reanálise resultou na reversão das glosas dos créditos tomados sobre serviços com análises laboratoriais [inclusive calibração], controle de qualidade [e também calibração] e certificação e de manutenção de máquinas*” (DRJ).

2.3.2. A fiscalização glosa os serviços de manutenção elétrica e de áreas e edifícios por não haver vínculo com o processo produtivo. A seu turno, a **Recorrente** descreve em seu arrazoado vínculo dos serviços com o processo produtivo, a saber:

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.*

6 – SERVIÇO EM OBRAS OU MANUT ELETRICAS:

Descrição: *Serviços aplicados visando a manutenção ELETRICA dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das instalações elétricas, visa também a manutenção das maquinas e equipamentos utilizadas na produção.*

Setor de aplicação: *Industrial.*

2.3.2.1. Primeiro um rápido parêntesis. A glosa tratada é de manutenção e não de edificações e benfeitorias. Sem prejuízo da possibilidade em tese da concessão do crédito, a concessão de crédito dos serviços de manutenção de máquinas e parque industrial está atrelada com a prova de que o serviço é essencial ou relevante ao processo produtivo (mais especificamente, ao local em que o serviço é aplicado) e não à atividade da empresa (como é o creditamento por edificações e benfeitorias).

2.3.2.2. Claro, o serviço de manutenção predial e elétrica em prédio industrial é relevante ao processo produtivo, porém, com o mesmo grau de certeza, não o são os mesmos serviços em prédios administrativos – e a prova do local de prestação cabe a **Recorrente** que, como não a fez, arca com o ônus da insuficiência.

2.3.3. O debate sobre capatazias e demais serviços relacionados com a exportação é o mesmo de conhecimento desta Turma: de um lado a fiscalização alerta que o dispêndio ocorre após o processo produtivo, e a **Recorrente** destaca a essencialidade do dispêndio para a venda do produto por si produzido.

2.3.3.1. Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonasma), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos após o produto estar acabado (pronto) são posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre após algo não pode ser essencial, imanente a este algo. A despesa com o produto acabado pode ser relevante e até essencial à atividade empresarial mas não é imanente ao processo produtivo.

2.3.3.2. Portanto, a comissão de despachos não pode ser considerada insumos sem prova do vínculo de relevância com este processo (e aí vai o exemplo, unânime nesta Turma, da possibilidade de concessão de crédito para o frete de movimentação de produto perecível para armazém refrigerado) – prova esta que, em nenhum dos casos, foi feita.

2.3.3.3. Por fim, a contratação de despachante aduaneiro é mera opção (não essencial, portanto) do contratante, que pode, caso queira, assumir por meio de seus prepostos a representação junto à Receita Federal no despacho aduaneiro, como dispõe o artigo 5º do Decreto 2.472/88:

Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.

1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:

a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;

b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;

c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.

2.4. A fiscalização glosa os créditos de armazenagem (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), movimentação de soja a granel, e carga e descarga (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação) e em parte de fretes – que será tratado em tópico apartado) por se tratarem de **SERVIÇOS VINCULADOS A INSUMOS NÃO TRIBUTADOS**.

2.4.1. O tema não é novo nesta Turma. Para parte da Turma (assim como para a fiscalização) a única hipótese de concessão de crédito de armazenagem e frete é a descrita no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Todavia, em algumas ocasiões o valor do frete e da armazenagem (e demais serviços de movimentação de carga) encontram-se atrelados ao valor do insumo. Em assim sendo, quando é possível a concessão de crédito para o insumo, o é, por via reflexa, aos serviços acessórios; a *contrariu sensu* se não é possível a concessão de crédito para o insumo, não o é para os acessórios.

2.4.2. No entanto, como constata o Culto Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401-005.234 *“há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.”*

2.4.3. Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a **ARMAZENAGEM** de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem (independentemente de sua vinculação ao insumo) desde que, e somente se, esta se mostrar essencial ou relevante ao processo produtivo e, no caso há demonstração.

2.4.4. Veja a soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. Desta forma, após a colheita e enquanto

aguarda destinação industrial, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada (também sob pena de perda), tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao processo produtivo, bem como, o serviço de **CARGA E DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO** da soja nos armazéns.

2.5. A fiscalização agrupa os **FRETES** segundo os motivos de glosa, em parte, pelo já acima descrito (vinculação do frete com insumos não tributados) e, em outra parte, pelos motivos descritos nos itens 1.5.3.5 a 1.5.3.7.

1.5.3.5. Fretes em que não houve apresentação de NF ou chave do conhecimento de transporte eletrônico, em que não restou claro o vínculo de pertença ou pertinência das mercadorias transportadas com o processo produtivo da **Recorrente** (inclusive os fretes de transferência de mercadorias para estabelecimento com atividade não industrial), e de transporte de ativo;

1.5.3.6. *“frete na devolução de compra - não dá direito a crédito; pelo contrário: se a empresa se creditou anteriormente do frete de aquisição do produto, deveria estornar tal crédito por ocasião da devolução do mesmo”*

1.5.3.7. Fretes de revenda de derivados de soja porquanto:

1.5.3.7.1. A quantidade de soja transferida para a **Recorrente** é menor que a quantidade de soja por si revendida;

1.5.3.7.2. As filiais de **Recorrente** vendem derivados de soja;

1.5.3.7.3. Não há provas de que as vendas de derivados de soja sejam provenientes de anterior transferência de filiais;

2.5.1. A seu turno, a **Recorrente** contesta a glosa de acordo com o tipo de frete em:

(a) frete de transferência, entre estabelecimentos da própria empresa, de produto acabado

(b) frete de transferência entre unidades industriais da empresa, quando não há comprovação de que a mercadoria transportada é insumo do estabelecimento destinatário

(c) frete de transferência para estabelecimento com atividade não industrial (no caso, armazém ou escritório)

(d) frete de transferência, ou seja, entre estabelecimentos da própria empresa, de insumo ou produto intermediário para unidade industrial da própria empresa;

(e) frete na aquisição de insumo

(f) frete de insumo do insumo

2.5.2. Começando pelo mais fácil, a fiscalização reverteu as glosas de frete de aquisição insumo, de insumo de insumo e de frete de insumo no curso do processo produtivo, desde que, em todos os casos tributados e, neste voto, já se discorreu sobre a possibilidade de creditamento de serviços acessórios de insumos não tributados, ou seja, é possível a concessão

autônoma (independentemente do insumo transportado) de crédito ao frete de aquisição e no curso do processo produtivo, desde que essencial ou relevante ao processo produtivo.

2.5.2.1. Ora, a eliminação do transporte da matéria prima até a indústria e no curso do processo industrial, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a **Recorrente** arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) bem como de transferência no curso do processo produtivo e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.

2.5.3. Pelo mesmo motivo descrito acima glosam-se os créditos em que não restou demonstrado o vínculo do frete com o processo produtivo, a saber, frete de transferência, entre estabelecimentos da própria empresa, de produto acabado, frete de transferência entre unidades industriais da empresa, quando não há comprovação de que a mercadoria transportada é insumo do estabelecimento destinatário e frete de transferência para estabelecimento com atividade não industrial (no caso, armazém ou escritório).

2.5.3.1. Os fretes de transferências entre as unidades industriais da **Recorrente** são passíveis de creditamento pelo mesmo motivo do frete de aquisição – sem ele, o processo produtivo encerra-se antecipadamente. De outro lado, este Relator (sem bem que em posição minoritária) entende não ser possível a concessão de créditos no frete de transferência de produto acabado, salvo de demonstrada relevância deste frete, o que não é o caso. Já os fretes de mercadoria que não é insumo e com destinatário filial com atividade não industrial, não são essenciais ou relevantes ao processo produtivo – se fosse, o frete seria de insumos, se fosse o frete seria para filial com atividade industrial.

2.5.4. Ainda na questão probatória, além dos fundamentos já enfrentados a fiscalização glosou os créditos de fretes por não apresentação (ou apresentação incompleta) de Nota Fiscal e Conhecimento de Transporte Eletrônico, bem como de fretes de revenda de soja. Todavia, a **Recorrente** não apresentou impugnação específica sobre o tema, o que leva à manutenção da glosa.

2.5.5. Ao final, cumpre destacar que frete e transporte não são expressões sinônimas. Frete é o valor que se paga para que uma mercadoria saia de um lugar e chegue a outro, o transporte é o deslocamento. É por este motivo que o *caput* do artigo 5º da Lei 10.893/04 dispõe que a base de cálculo do AFRMM é o frete “*que é a remuneração do transporte*” e o § 1º da mesma norma em complemento dispõe que compõe o frete não apenas o transporte mas “*todas as despesas portuárias com a manipulação de carga (...) e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes*”.

2.5.5.1. Em verdade, nem precisaríamos de Lei para saber a diferença entre frete e transporte. Imaginemo-nos adquirindo uma mercadoria online em um país estrangeiro. Ao clicarmos no botão de compra deparamo-nos com a informação de **Frete Grátis**. Após de sete dias a sete meses de espera, o funcionário da transportadora bate em sua porta dizendo, “*cá está a sua mercadoria, mas para eu te entregar você precisa pagar as despesas portuárias e a capatazia*”. Sua resposta ao entregador será:...

2.5.5.2. É claro que as taxas de embarque, os serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga são pagos pelo armador ao operador portuário, sendo apenas reembolsados pelo embarcador – o que significaria dizer que estes serviços não são *adquiridos* pela **Recorrente**, o que fulminaria o crédito por sua base de cálculo, *ex vi* art. 3º § 1º inciso I das Leis 10.833/03 e 10.637/02:

Art. 3º (...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

2.5.5.3. No entanto, a norma acima destina-se ao creditamento de revenda (inciso I) e insumos (inciso II). Para o creditamento de fretes, o inciso II do § 1º do artigo 3º alhures elege como base de cálculo não os itens adquiridos no mês, porém os itens incorridos no mês – o que faz absoluto sentido tendo em mente que é passível de gozo de crédito o frete de venda “*quando o ônus for suportado pelo vendedor*” (art. 3º inciso IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02) e não quando o **pagamento** for suportado pelo vendedor. Assim, se ao fim e ao cabo, o dispêndio saiu do bolso de outra pessoa que não aquela que tomou o serviço (pagando-o) é esta outra pessoa, que não o tomador do serviço, que suportou o ônus; é esta outra pessoa, que não o tomador do serviço, que tem direito ao creditamento.

2.5.5.4. E é por este motivo que (revendo posição anterior) deve ser revertida a glosa para as taxas de embarque, os serviços de capatazia, os e serviços portuários, e carga e descarga no porto de embarque, não como insumo, mas como parte indissolúvel do **frete** de venda.

2.6. Ao observar a EFD-Contribuições da **Recorrente** a fiscalização observou que todos os créditos relativos aos bens do **ATIVO IMOBILIZADO** foram tomados pelo valor integral; parte no mês da aquisição do ativo e outra parte em meses (e até mesmo anos) subsequentes. Todavia - prossegue a fiscalização - os créditos, quer do ativo, quer de benfeitorias, apenas podem ser tomados pelo valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês. Portanto, conclui a representação do Erário, que o único fundamento legal a permitir o creditamento integral na aquisição de bens do ativo, encontra-se descrito no art. 1º da Lei 11.774/2008. No entanto, “*no âmbito do art. 1º da Lei 11.774/2008, não é qualquer aquisição de imobilizado que dá direito a crédito. Apenas as aquisições de máquinas e equipamentos dão*” e desde que aproveitados *imediatamente*, no mês da aquisição – requisitos estes não cumpridos pela **Recorrente** em nenhum dos casos.

2.6.1. A **Recorrente** destaca que não tomou como base de creditamento a Lei 11.774/2008 e sim o artigo 3º inciso VII das Leis 10.833/03 e 10.637/02 que permitem o gozo do crédito aos dispêndios com **EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS** em imóveis utilizados nas atividades da empresa. Para demonstrar o alegado, a **Recorrente** traz aos autos arquivos com fotos e descrição das máquinas, equipamentos, e demais bens por si adquiridos.

2.6.2. Como se nota, a **Recorrente** confessa que apurou crédito com base no artigo 3º inciso VII das Leis 10.833/03 e 10.637/02. Acontece que referido crédito deve ser

calculado sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e a **Recorrente** (nos termos de análise detida da fiscalização e não impugnada) tomou os créditos pelo valor de aquisição, logo, a manutenção da glosa é de rigor, independentemente da vinculação do item com a atividade da empresa.

2.7. A fiscalização afasta da base de cálculo do crédito pleiteado pela **Recorrente** os **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE INSUMOS** apurados em períodos anteriores àquele descrito em DACON. Isto porque, em seu entender, “o §1º do art. 3º das leis das contribuições determina que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados mediante aplicação da alíquota sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo e a utilização de créditos aos respectivos períodos de apuração, para que tanto a existência quanto a natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração”, logo, “para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores, seja porque indevido, seja porque não descontado, deve-se retificar o Dacon e a DCTF do período assinalado pela incorreção”.

2.7.1. A seu turno, a **Recorrente** destaca a possibilidade de creditamento ante disposição legal expressa a saber, artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03, sendo ilegal a exigência de retificação das DACONs de períodos anteriores para fruição do benefício.

2.7.2. O tema não é novo nesta Turma e a posição majoritária (idêntica àquela esposada pela **Recorrente**) encontra-se bem descrita no Acórdão 3401-007.237, de Relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli o qual acompanho, na íntegra, até mesmo para evitar tautologia:

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo, tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

A literalidade do dispositivo estabelece o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes. Não se trata de aproveitamento de saldo credor, mas de desconto de créditos.

Repisa-se que, embora o direito original aos créditos das contribuições parta do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição dos bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, a norma acima possibilita ao contribuinte o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, aproveitando-os para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Assim, uma vez que o contribuinte explique a apuração do crédito em período seguinte e requeira o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, não se pode denegar o direito creditório sob fundamento de ausência de retificação previamente uma obrigação acessória. Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação do DACON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e I (Créditos extemporâneos). (grifo nosso)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e DCTF, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

2.7.3. Como bem destacado pelo Ilustre Conselheiro Carlos o artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03 concede *direito material* ao creditamento, ou seja, dispõe em que condições de fato o crédito pode ser aproveitado. Em verdade, o *caput* do artigo em questão dispõe sobre as hipóteses de creditamento e o § 4º deixa claro que a extemporaneidade na apuração não afeta liquidez e certeza do crédito.

2.7.3.1. É claro que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 silenciam sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, assim como silenciam sobre o aproveitamento de MP, PI e ME no IPI, assim como PIS/COFINS exportação e mesmo PIS/COFINS mercado interno. Assim o é vez que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são normas adjetivas (ou ao menos de forte conteúdo), estabelecem procedimentos para a compensação e quais débitos podem ser compensados, porém não quais créditos – definidos por Leis específicas.

2.7.3.2. Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

2.7.4. Anote-se, ainda, que a **Recorrente** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

2.7.4.1. Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Recorrente** (também) é correto, *rectius*, não pode existir

impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Recorrente** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, conseqüentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Recorrente** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

2.7.5. Quebrando a quarta parede (e por tal pede-se vênia), foge a capacidade criativa deste Relator alguma desvantagem à fiscalização (enquanto entidade) no procedimento adotado pela **Recorrente** – até porque, não cabe a esta Turma ou mesmo a fiscalização imaginar cenários em que os créditos são (ou foram) mal (ou incorretamente) aproveitados. Ante prova do direito ao crédito do contribuinte, deve a fiscalização apresentar *prova* de fato modificativo (consumo parcial em outros períodos), impeditivo (utilização em duplicidade) ou extintivo (decadência) – não o fazendo, de rigor a concessão do crédito.

2.7.6. De mais a mais, sem sombra de dúvida a apuração mensal de crédito ou débito das contribuições é feito por adição sendo uma das parcelas um número negativo. Ante resultado mensal negativo, o contribuinte deve pagar seus débitos por DARF e inicia o mês seguinte com saldo zero. Agora bem, se o resultado é positivo, este é transferido ao mês seguinte como crédito (parcela da adição). Em repetido o resultado positivo, o mesmo acontece no mês seguinte e assim sucessivamente. Matematicamente, portanto, temos que:

A = créditos do período;

B = débitos do período;

Z = crédito extemporâneo;

Equação de crédito mensal: $A1 + (- B1)$

Se $A1 + (- B1) < 0$ há pagamento logo $A1+B1 = 0$;

Se $A1 + (- B1) > 0$ há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A1+(- B1)) + (A2+ (- B2)) + (A3 + (-B3))...$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

$[(A1+(- B1))+Z1] + [(A2+ (- B2))+Z2] + [(A3 + (-B3))+Z3]...$

2.7.6.1. Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso $(An+(-Bn)+Zn)$) o resultado é o mesmo; matematicamente:

$[(A1+(- B1))+Z1] + [(A2+ (- B2))+Z2] + [(A3 + (-B3))+Z3] = (A1+(- B1)) + (A2+ (- B2)) + (A3 + (-B3)) + Z1 + Z2 + Z3$

2.7.6.2. Desta forma, retificar período a período os documentos fiscais apurando crédito e pleiteando-os em cada um destes períodos (como quer a fiscalização) ou apura-los de uma vez (como fez a **Recorrente**) resulta exatamente no mesmo valor.

2.7.6.3. É claro que uma das parcelas (o débito) é um número negativo, logo ao invés de soma deve ser feita subtração; operação matemática em que não se aplica a propriedade associativa ($A-B \neq B-A$). Entretanto, na *equação* em questão ou o resultado da subtração é zero (pois há débito e consequente pagamento) ou é um número positivo. Logo, considerando períodos sucessivos ou há soma com elemento neutro (zero) ou há soma com numeral positivo. No *juridiquês*, não há transferência de saldo devedor de PIS/COFINS de um período de apuração a outro, apenas de saldo credor, o que torna válida a equação acima.

2.7.6.4. De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

2.7.7. Não se nega a importância de tornar o trabalho fiscal ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho fiscal é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça social-tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser ressarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito encontra-se escancarado em Lei, ainda mais quando há Súmula expressa sobre ajustes na base de cálculo de períodos anteriores ao pedido de crédito:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

2.7.7.1. É um contrassenso admitir que o fisco pode debruçar-se sobre períodos anteriores quando o contribuinte pleiteia um período de apuração e não admiti-lo quando o contribuinte pleiteia crédito extemporâneo - de período anterior. Se há Súmula que permite ajustes em períodos anteriores para apuração do montante creditório é porque tais ajustes são mais do que possíveis, são exigidos da fiscalização – ou isto, ou passamos a admitir que a fiscalização pode atuar de forma discricionária.

Ajustar para rateio proporcional e só para dedução.

2.8. Afirma a fiscalização que, por ser vendedora de derivados de soja (NCM 12.01, 2304.0090 dentre outras) a **Recorrente** não apura **CRÉDITO PRESUMIDO NOS TERMOS** da Lei 10.925/04 e sim nos termos **DA LEI 12.865/2013** sendo que as aquisições de lenha de pessoa física para caldeiras e todas as demais de pessoa física (salvo de sebo, em que o crédito deve ser de 40%) devem ser glosadas. Em seu canto, a **Recorrente** destaca que a “*restrição imposta pela Lei 12.865/2013 é referente a aquisição de produtos classificados nos códigos NCM 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da TIPI*” e não para lenha adquirida para ser utilizada no processo produtivo.

2.8.1. O artigo 29 de Lei 12.865/2013 estabelece suspensão das contribuições na “*venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00*” com a permissão de creditamento das vendas no mercado interno ou para exportação das mercadorias descritas 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*”.

2.8.2. Como se nota trata-se de uma exceção à regra descrita nos artigos 8º e 9º da Lei 10.925/04, isto é, a hipótese de suspensão das vendas de soja e outros grãos por pessoa física e cooperativa, com a possibilidade de crédito presumido para o adquirente. No intuito de deixar clara a exceção o legislador dispôs no artigo 30 da Lei 12.865/2013, “*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*”.

2.8.3. Desta feita, (sem prejuízo de o artigo 30 acima carecer de uma melhor redação) resta claro que as pessoas jurídicas que vendem mercadorias descritas 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 passaram a apurar crédito presumido com base na receita de **venda** destas mercadorias e não mais com base no valor de **compra** dos insumos.

2.8.4. Entender como quer a **Recorrente** que o artigo 30 da Lei 12.865/2013 limita-se à compra dos bens neles descritos é, (primeiro) ignorar a forma em que o regime especial de creditamento (na venda) foi concedido, e (segundo) conceder crédito presumido por duas vezes (uma na entrada do insumo, outra na saída do produto acabado) para a mesma operação – o que, sem prejuízo de uma certa simpatia do Governo Federal e do Legislador pela atividade, não parece ser o caso.

2.8.5. Todavia, a **Recorrente**, além dos derivados de soja descritos 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, **no período de apuração** fabricou e vendeu outros produtos para os quais, por expressa dicção legal, não se aplicam os ditames da Lei 12.865/2013. Em não se aplicando a Lei especial, torna-se à Lei geral, a saber, Lei 10.925/04.

2.8.6. Portanto, é possível a concessão de crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04 nas aquisições de lenha utilizada em caldeiras e todas as demais de pessoa física para produção de bens que não os descritos 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.

2.9. Por fim, a **Recorrente** destaca a **ILEGALIDADE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS**, sem razão, entretanto. O Egrégio Sodalício definiu em Precedente Vinculante que o ICMS destacado em Nota não compõe a base de cálculo das contribuições; se não há incidência destas exações sobre o ICMS destacado em nota, não há crédito, a teor do que dispõe o artigo 3 § 2º inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

2.9.1. Ademais, é inquestionável (pois não impugnado) que a **Recorrente** apurou o crédito presumido de biodiesel (e dos demais derivados de soja) pela receita bruta, com

inclusão do ICMS. Em assim sendo, pelo mesmo motivo acima, o ICMS deve ser excluído da base de cálculo dos créditos.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário para afastar as glosas de:

3.1. Armazenagem (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), movimentação de soja a granel, e carga e descarga (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos;

3.2. Fretes na aquisição de insumos, de insumos de insumos e de insumos no curso do processo produtivo, independentemente do regime de tributação dos insumos, desde que apresentadas todas as informações da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte Eletrônico;

3.3. Lenha de pessoa física utilizada em caldeiras para produção de bens que não os descritos 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;

3.4. Créditos extemporâneos, respeitados os demais fundamentos de glosa, o rateio proporcional do período de aquisição e apenas e tão somente para dedução.

3.5. Capatazias e serviços portuários

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Moraes Pereira – Redator Designado

Em que pese o respeitável voto do e. relator, divirjo do entendimento quanto à reversão das glosas nos créditos referentes às despesas serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga e a manutenção das glosas no frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Inicialmente passemos a análise serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga.

Nos termos constantes do relatório, a Recorrente apurou crédito sobre as operações de carga e descarga e serviços portuários. Analisando a matéria referente aos custos referentes às operações de exportação em conformidade com os conceitos que vem sendo adotado por este Conselho para definir as possibilidades de créditos nas apurações do PIS e da COFINS não cumulativos. Entendo, que as operações não estão incluídas no conceito de insumo e também não estão incluídas dentro do custo de frete de venda e, portanto, ao meu sentir, a legislação que rege a matéria não permite o aproveitamento de créditos decorrentes de serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos (despesas portuárias, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro dentre outros).

Nesse mesmo sentido, a 3ª Turma da CSRF, no julgamento do Acórdão n.º 9303-011.000, de 12/09/2020, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ n.º 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit n.º 05, de 2018. Assim, é prevista a concessão de créditos do PIS, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. No caso, as despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão da CSRF que peço vênha para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir.

Pois bem. Para o conceito de insumo para fins de reconhecimento de créditos do PIS, não-cumulativo, importa ressaltar que não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB n.º 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Repisando-se, no Recurso Especial da Fazenda Nacional pede a reversão do direito de crédito reconhecido no Acórdão recorrido, a fim de que seja reformando em parte, para ser restaurada a decisão de 1ª instância.

Pois bem. Consta dos autos que a Contribuinte tem por atividade (dentre outras) a produção, venda e comercialização de açúcar de cana-de-açúcar e seus subprodutos, produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos, para venda dentro ou fora do Brasil.

O Acórdão recorrido entendeu, no caso dos “gastos logísticos na venda”, que tais gastos estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX, do artigo 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002. São termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Saliente-se que, nas razões do recurso da Fazenda Nacional, não é alegado, especificamente, como fundamento do pedido, que os gastos aqui discutidos, foram incorridos após a fase de produção/fabricação, e estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX, do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assentado no Acórdão recorrido. Com efeito, o argumento utilizado pela recorrente, para restabelecimento das glosas, foi o de que “tais glosas foram procedidas pela fiscalização apenas em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 01/02/2004, a partir de quando a legislação regente passou a autorizar o creditamento em relação a tais despesas”, o que, como visto alhures não se confirma, uma vez que houve sim as glosas (caracterizado, pelo recorrido, como serviços de logística na operação de venda) e especificadas no Despacho Decisório que referem-se a despesas realizadas no porto onde os produtos industrializados são exportados. Veja-se (fl.121):

“6.1. Também foram excluídas da linha 3 as despesas escrituradas na conta Serviços Prestados - PJ (6101141407), que não se enquadram no conceito de serviços como insumo, pois se referem a gastos com supervisão de embarque na exportação e prestação de serviços de logística na exportação (ver fls. 37, item 1). Tampouco estes gastos podem ser considerados como de fretes e armazenagem nas operações de venda. 7. Na composição da linha 7 (Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda) a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta 6101242421 - Despesas Portuárias (ver fl. 37- item 4). E foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/04), sendo excluídos os demais, como: despesas portuárias, ad valorem, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro, despesas com estufagem, despesas com estadia de container, despesas com utilização de empilhadeira, serviços operações portuárias, despesas com liberação e acompanhamento, despesas com locação empilhadeira, despesas com inspeção e acompanhamento, adesivos, despesas com papel kraft, serviços mão de obra prestados no embarque, capatazia, serviços prestados no embarque. Ao final das planilhas de cada mês do 4º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas. 7.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as despesas de estadia, que foram também excluídas”.

Contudo, como o julgador não está vinculado aos fundamentos alegados pelas partes, mas sim à matéria objeto do pedido, prossigo na análise do recurso. Entendo que não gera direito a crédito do PIS (e da COFINS) os gastos com serviços de logística na operação de venda, discutidos no recorrido, tais como os serviços de capatazia e estivas, por ausência de previsão legal, porque mesmo sendo serviços essenciais utilizados pelo Contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos industrializados, nesta fase, o processo de produção já encontra-se

concluído e portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637, de 2002 para o PIS (e Lei n.º 10.833, de 2003 para a COFINS), e as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das referidas Leis.

De sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo como é o caso dos serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos (despesas portuárias, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro e as demais acima discriminadas). Trata-se de despesas administrativas com serviços portuários de movimentação e expedição de mercadorias, as quais não podem gerar direito ao crédito pleiteado.

Nesse mesmo sentido, esta 3ª Turma da CSRF, no julgamento do Acórdão n.º 9303-008.027, de 19/02/2019, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal, quando o voto vencedor foi, por designação, de minha lavra. Veja-se:

“Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, peço vênia para deles discordar em parte, apenas quanto ao crédito da contribuição sobre os valores referentes a serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco).

Com efeito, entendo que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco), de acordo com o referido Parecer esses gastos não podem ser considerados insumos, por estarem relacionados ao produto já acabado. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b)

embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Como os gastos em questão não caracterizam insumo, não podem gerar o crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Resta perquirir se eles poderiam se enquadrar no conceito de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, para fins de geração do crédito previsto no inciso IX do antes referido art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Entendo que não, pois trata-se de serviços relacionados à logística de produtos acabados, não necessariamente relativos especificamente à venda. Além disso, o crédito deve ser interpretado nos termos determinados pela lei, que restringiu a armazenagem e frete na venda, não cabendo a inserção de outros elementos no permissivo legal.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo”.

Assim, entendo como correta o procedimento da Autoridade Fiscal em glosar as despesas referentes aos serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga.

Quanto às glosas de frete, a Recorrente defende o direito de créditos referente às despesas de frete para transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos. Nessa matéria é mister ressaltar a intensa discussão neste Conselho sobre as possibilidades de créditos referentes às despesas de frete na apuração das contribuições não cumulativas. Diante das diversas hipóteses de fretes que podem auferir créditos das contribuições, entendo que a situação apresentada nos autos está em consonância com as possibilidades previstas na legislação, permitindo a utilização do direito creditório das despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Enfrentando a matéria, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho decidiu pela manutenção dos créditos nas despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. A decisão da CSRF no Acórdão 9303-005.15 foi assim ementada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de

venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão da CSRF, que peço vênha para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir.

Em relação ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, entendo que lhe assiste razão.

Eis que os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

- Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste do país;

- Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

- O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer que, tendo em vista que:

· A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e são realizados com a demora usual de 15 dias até a chegada do produto, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas; · A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão.

Dessa forma, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

Portanto, assiste razão à Recorrente no direito creditório referente às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

Diante do exposto, voto por manter as glosas das despesas referentes aos serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga realizadas pela Autoridade Fiscal e reverter as glosas referentes às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira

