



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.011027/2005-04
ACÓRDÃO	3202-002.799 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MONSANTO DO BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

FRETES AQUISIÇÃO INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o aproveitamento de crédito referente a contribuições incidentes sobre os dispêndios com frete para transporte de insumos sujeitos a alíquota zero (conforme previsão contida na Lei no 10.925/04), isto porque o mesmo integra o custo de aquisição do insumo e, apesar de o mesmo não ter sido onerado pela contribuição, o frete o foi e também compõe parte do custo de aquisição do insumo.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. SERVIÇOS PRESTADOS POR MOTOBOYS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é toda e qualquer despesa que se reveste da qualidade de insumo para fins de creditamento das contribuições do Pis/Cofins. Impossibilidade das despesas com motoboys se encaixarem nos critérios fixados pelo inciso II, art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei 10.833/03

RECEITAS VENDAS GLIFOSATO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Uma vez demonstrado que o glifosato é insumo utilizado para fabricação de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 e que parcela do produto é revendida para ser usada também como insumo é permitido o aproveitamento de crédito das contribuições do Pis/Cofins com base nas notas fiscais juntadas aos autos.

APROPRIAÇÃO SOBRE DESPESA COM AQUISIÇÃO INSUMO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins de creditamento das contribuições de Pis/Cofins a despesa deve se enquadrar na determinação contida no artigo 3º, § 2º, II, Lei 10.637/2002.

ACÓRDÃO

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reconhecer o direito ao créditos sobre os fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, nos termos da Súmula CARF nº 188 e (2) reconhecer a incidência de alíquota zero nas receitas de vendas do Glifosato à pessoa jurídica Agripec Quimica e Farmaceutica Ltda, em relação às notas fiscais constantes dos autos.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário contra decisão que indeferiu Pedido de Ressarcimento de 12/12/2008 (referente às Declarações de Compensação feitas de 13/10/2005 até 13/02/2009) e não homologou as Declarações de Compensação vinculadas em desfavor da Recorrente MONSANTO DO BRASIL S/A.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se os principais trechos do relatório do Acórdão recorrido:

Trata se de irresignação em face de Despacho Decisório do Auditor Fiscal da Derat (fls 325 e ss) que aprecia Declarações de Compensação feitas de 13/10/2005 até 13/2/2009 e Pedido

de Ressarcimento de 12/12/2008 e, ao final, indefere o Pedido de Ressarcimento e não homologa as Declarações de Compensação vinculadas relacionadas (fls. 327 a 329 e 357). Despacho Decisório (itens citados entre parêntesis são os citados no despacho decisório)

A Auditoria Fiscal:

relata o procedimento de apuração (14 Termos de Intimação Fiscal TIF);

diz que a empresa não apresentou as notas fiscais 22853 de 8/7/2004 e 10566 de 30/11/2004(item 8);

diz (item 10) que os insumos são compatíveis com a produção de Glifosato Técnico e Milho;

diz (item 12) que com base no artigo 17, da Lei 11.033/04 e no artigo 16 da Lei 11.116/05, a empresa alega créditos de Pis não cumulativo, decorrentes de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, em operações no mercado interno, passíveis de utilização mediante compensação;

não acata alguns alegados créditos relativos a:
bens para revenda ou insumos tributados à alíquota zero, em desacordo com o art 3º, § 2º, II, Lei 10.637/02 (item 13a), quais sejam:

diz (item 12) que com base no artigo 17, da Lei 11.033/04 e no artigo 16 da Lei 11.116/05, a empresa alega créditos de Pis não cumulativo, decorrentes de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, em operações no mercado interno, passíveis de utilização mediante compensação;

não acata alguns alegados créditos relativos a:

bens para revenda ou insumos tributados à alíquota zero, em desacordo com o art 3º, § 2º, II, Lei 10.637/02 (item 13a), quais sejam:

sementes e mudas destinadas a semeadura ou plantio (art 1º, III, Lei 10.925/04, NCM's 10051000 e 10070010;

adubos ou fertilizantes classificados no capítulo 31 da TIPI e suas matérias primas (art 1º, I, e 17, II, Lei 10.925/04 e Decreto 5.195/04);

defensivos agropecuários da posição 38.08 da TIPI e suas matérias primas (art 1º, II, e 17, II, Lei 10.925/04 e Decreto 5.195/04);

produtos da posição 3926.9090 da TIPI (Decreto 5.127/04, art 1º, II, e seu anexo II);

produtos da posição 4015.1900 da TIPI (Decreto 5.127/04, art 1º, II, e seu anexo II);

serviços prestados por “motoboys” por não ser esse serviço aplicado na produção do Milho ou do Glifosato Técnico, portanto, em desacordo com o art. 66, inciso I, alínea “b”, § 5º, inciso I, alínea “b”, da IN SRF 247/2002 (item 13b);

locação de gerador para festa “julhina”, por falta de previsão legal (item 13c);

despesas de: movimentação de bens, seguro para armazenagem de bens, reembolso de despesas telefônicas de terceiros, mão de obra extraordinária, alimentação e táxis de terceiros; de logística/transporte sem discriminação das notas, impedindo a verificação da procedência ou não do creditamento sobre a despesa de transporte, todas por falta de previsão legal (item 13d);

fretes, indevidamente calculados, sobre diversas operações (item 13e):

e.1) aquisição para revenda ou insumo, tributados à alíquota zero, NCM 3808, em desacordo com o art. 3º, § 2º, II, Lei 10.637/2002, c/c RIR (art. 289, § 1º);

e.2) aquisição de mercadoria não identificada;

e.3) venda sem identificação da nota de venda;

e.4) armazenagem, doação/brinde, devolução, locação; remessa para fins experimentais; acondicionamento; conserto; reposição técnica; troca; retorno de armazenagem e transferência, por falta de previsão legal;

a empresa lançou despesas nas contas de fretes: sobre fabricação própria, revenda e armazenagem;

os históricos de fretes não são elucidativos, por exemplo: fretes de importação/exportação/transferência;

a empresa informou como fretes de vendas, fretes não vinculado a vendas (anexo VIII fl 341);

em 8/6/2010 a empresa apresentou nova planilha de fretes e devoluções de vendas, sendo que: no mês 08/2004 a planilha mostra devoluções de R\$ 4.543.608,32 e a DICON R\$ 2.842.141,08, sendo a base improcedente R\$ 4.352.299,70; no mês 09/2004 a planilha mostra devoluções de R\$ 903.609,38 e a DICON R\$ 800.168,48, sendo a base improcedente R\$ 897.244,58 (fl. 343 e 345);

devolução de vendas tributadas à alíquota zero (sementes e mudas e defensivos), em desacordo com o art. 3º, VIII, da Lei 10.637/2002 (item 13 – f);

Pis pago na importação com desembaraço (item 13g e anexo IX);

desse modo, foram glosados todas as espécies de créditos alegados (item 14). Acresce que:

em resposta ao Termo de Início,

a empresa dissera não prestar serviços, como motivo de não apresentação de certos dados (item 15),

no entanto, informa na Dicon (linha 4, ficha 7) ter receita de prestação de serviços, o que mostra uma inconsistência; a empresa tem receitas sujeitas à alíquota zero (NCM 10051000, 10070010 e 3808); no entanto, o Glifosato e seu sal (NCM 29310032) não se sujeitam à alíquota zero, como considerou a empresa, pois não consta do anexo I ao Decreto 5.127/04, e foi incluído na base do PIS (item 18.1);

Decreto nº 5.127, de 5 de julho de 2004 (DOU de 6.7.2004)

Reduz a zero as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS dos produtos que menciona

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, incidentes sobre a operação de importação e sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos produtos:

I químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, relacionados no Anexo I deste Decreto; e II destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo II deste Decreto.

Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da NCM.

Art. 3º Ficam, também, reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de sêmens e embriões da posição 05.11 da NCM.

Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004.

Proporções de vendas à alíquota zero sobre as vendas no mercado interno

o auditor calculou as vendas à alíquota zero, por NCM e a proporção destas nas vendas ao mercado interno (MI): NCM 10051000, 10070010 e 3808, obtendo 81,85 % em agosto e 86,10 % em setembro;

Outras receitas

as outras receitas na planilha apresentada pela empresa (item 20) são menores que as da Dacon; a empresa tem, dentre outras receitas sujeitas à alíquota zero, as financeiras de aplicações, juros ativos, juros intercompanhia e descontos obtidos (item 20.1).

Base de cálculo e crédito

A auditoria recalcula (item 21.1) a base do Pis no mês de agosto e de setembro com base na planilha apresentada pela empresa, incluindo as vendas do Glifosato (NCM 29310032). O crédito de Pis não cumulativo é recalculado com base nas proporções de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência e se obtém o valor negativo de R\$ 69.621,27 (fl. 355).

Ao final, a auditoria indefere o Pedido de Ressarcimento e não homologa as Declarações de Compensação.

Ciência

A ciência ocorreu em 22/9/2010 (fl. 795).

Irresignação (cito entre chaves [] o número do item ou itens da inconformidade)

A empresa apresenta inconformidade em 20/10/2010 (fl. 803).

Na irresignação a defesa argui, em síntese:

tem a maior parte de receitas pela venda de produtos com alíquota zero de Pis e Cofins o que gera créditos de Pis não cumulativo;
apura crédito nas aquisições de bens e serviços [item 5];

nas vendas à alíquota zero pode ressarcir ou compensar seu saldo credor de Pis e Cofins;
o produto Glifosato estaria sujeito à alíquota zero pela Lei 10.925/04 art 1º, II, e o auditor tributou a venda e o desconsiderou no cálculo da proporcionalidade das receitas, para apurar o crédito ressarcível [item 12];

a fiscalização esqueceu [item 13] que receitas financeiras também se submetem a alíquota zero (Decreto 5.164/04);

com isso errou nos cálculos e reduziu os créditos de agosto e setembro [item 15];

decaiu o direito da fazenda rever os créditos tributários do terceiro trimestre de 2004 (CTN, art 150), conforme doutrina e decisões dos conselhos administrativos e tribunais (transcreve); a Lei 9.430/96 não é complementar e não pode tratar de prazo decadencial [item 48];

o prazo é de cinco anos do fato gerador e não da DComp e tampouco é de dez anos (Decreto 4.524/2002, art. 95);

cabe homologar os pedidos de restituição e compensação [item 58];
o fisco lançou débitos sobre receita de venda de Glifosate, após cinco anos do fato gerador; houve inversão do ônus da prova e cerceamento de defesa;

houve homologação tácita do crédito tributário e os resultados declarados tornaram se imutáveis [item 65];

o fisco não pode recompor a base de período decaído informada na declaração;
o auditor glosou créditos de frete indevidamente;

frete de compras e transferências entre plantas foram registrados como frete de vendas [item 79];
as operações de exportação eram fretes de vendas [item 80];

houve glosa de créditos por devoluções recebidas em agosto e setembro e o auditor não juntou notas fiscais ao processo [item 89];

a defesa alega que essas devoluções eram vendas tributadas de meses anteriores, antes do início da alíquota zero [item 90];

houve inversão do ônus da prova sem base legal e cerceamento de defesa, cita doutrina e decisões administrativas colegiadas de Conselhos e Delegacia(s) da Receita Federal do Brasil de Julgamento DRJ(s);

pede para afastar as glosas de créditos de fretes e devoluções [item 98];

a amostragem dificulta a defesa e não é prova indiciária (cita decisão colegiada do Conselho);

as operações de fretes e devoluções envolvem mais de 2400 notas e o levantamento levará semanas ou meses [item 101] em prejuízo da defesa [item 102];

requer nulidade das glosas por falta de comprovação fiscal ou diligência;

argui [item 111] créditos sobre insumos importados antes da redução da alíquota a zero em 26/7/2004 (cita Nota 11529 “ doc. 7” de 23/7/2004);

o fato gerador do crédito é a data posta no documento fiscal;

pede a manutenção desta operação na base do crédito [item 117];

nas mercadorias para revenda ou insumos a alíquota zero não se aplica a material intermediário e embalagem [item 122];

créditos de bens para revenda e insumos do anexo I devem ser mantidos [item 126];

créditos de insumos do anexo I, não tributados a alíquota zero, devem ser mantidos, pois selo de segurança e filmes plásticos para embalagens não se enquadram no Decreto 5. 127/04 e seu anexo, pois não são produtos químicos nem se destinam ao uso laboratorial [item 137];

créditos de locação de gerador para festa de conagração de funcionários faz parte das atividades a empresa, conforme Lei 10.637/02, art. 3º, IV (cita decisão colegiada sobre IRPJ);

créditos sobre seguros movimentação de bens, telefonemas, mão de obra de terceiros, alimentação, táxis, logística e transporte, relacionados à armazenagem, têm base legal (art. 3º), citando soluções de consultas e decisões judiciais (notas anexas doctos 14 a 19) [item 161];

os serviços de logística são os de reacondicionamento e carregamento de caminhões (doc. 20 e 21) e compõem o conceito de armazenagem [item 165 c/c 167];

Fretes

tem créditos por frete no transporte pela compra de insumos tributados à alíquota zero ou mercadorias para revenda, pois compõem o custo de aquisição [item 170 e ss], citando decisões de DRJ e solução de consulta, não teria crédito se o bem ou serviço não fosse tributado;

tem crédito sobre 9 operações relativo ao frete de mercadorias não identificadas (compras importação, transferência e exportação, remessa para armazenagem) [item 201];

Despesas com fretes de mercadoria não identificada

Exportações/Vendas

não houve frete na exportação e sim sobre vendas (o histórico estava errado e foi corrigido e substituído antes do final da fiscalização) e gera créditos, conforme amostram as notas apresentadas [itens 203 a 206];

se os elementos apresentados não forem suficientes à procedência, pede diligência com agendamento prévio para preparar os documentos para analisar as operações [item 208];

Importações

fretes de importações (compras) geram crédito, pois compõem o custo do produto, cita o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e decisões de consultas [item 212];

Transferências

fretes sobre transferências foram erroneamente considerados pois tratase de compra de insumos de outra empresa do grupo com personalidade própria (não da mesma PJ) tendo crédito de PIS, que a autoridade desconsiderou por tratar como transporte de insumo tributado à alíquota zero [item 222 e 223];

se entender que o caso é de alíquota zero pede para considerar os argumentos dos itens 170 a 188;

Demais transferências

as demais transferências tratam de remessa de insumos e produtos ao armazém geral, são despesas e geram crédito [item 229];

Frete de venda sem identificação da nota de venda

o auditor glosou crédito de frete de venda sem identificação da nota de venda, mas o demonstrativo estava desatualizado (“doc. 6”) havendo crédito [item 238];

Fretes de movimentação de mercadoria (fl 941)

fretes de mercadorias doadas, brindes, devolução, locação em comodato, remessa para fins experimentais, acondicionamento, conserto, reposição técnica, troca, retornos de armazenagem foram glosados, mas se relacionam com despesas de armazenagem [item 240] são custos de aquisição ou de venda [item 252 e 254], sob pena de ferir artigos da CF/88 (livre iniciativa, isonomia); se os elementos apresentados não forem suficientes à procedência, pede diligência com agendamento prévio para preparar os documentos para analisar as operações [item 268];

há crédito sobre devolução das vendas, todas anteriores à redução da alíquota a zero em 26/7/2004 (Lei 10.925/04) [item 272];

há créditos sobre a importação de defensivos, tributada antes da Lei 10.925 [itens 281 e 282];

Erro de direito ao afastar a alíquota zero nas vendas de Glifosate

reduziu o crédito ao apurar indevidamente Pis sobre receita de Glifosate, afastando a alíquota zero, e reduziu a base de ressarcimento ao desconsiderar a receita no cálculo da proporção feito pela sociedade (art 16, Lei 11.116/05) o produto fabricado é vendido e também usado como matéria prima [item 295];

Erro no crédito proporcional às receitas no mercado interno tributadas à alíquota zero

em razão da tributação das receitas do Glifosate, houve erro no cálculo do crédito proporcional às receitas de vendas no mercado interno; também houve erro pela não inclusão das receitas financeiras até agosto de 2004 no cálculo proporcional [item 306];

Ao final pede:

acolher as preliminares de decadência e cerceamento de defesa e homologar as declarações de compensação;

reconhecer o direito ao crédito a ressarcir e homologar as declarações de compensação;

diligência para verificar documentos que não puderam ser juntados, dado que o auditor também fez amostragem insuficiente como prova indiciária para a glosa das operações.

Este processo está sendo julgado com o processo 19679.010686/200515 que trata de arguição de crédito de Cofins não cumulativa do mesmo período com Declarações de Compensação parcialmente admitidas e Pedido de Ressarcimento indeferido, pois tais procedimento foram conduzidos com as mesmas intimações, e a fase procedimental formouse com as mesmas provas documentais e arquivos magnéticos.

Em decisão por unanimidade, a 13ª TURMA/DRJ09 votou para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

CERCEAMENTO DE DEFESA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. NULIDADE. DESCABIMENTO.

Quando o ato administrativo obedece às suas formalidades essenciais não cabe falar em nulidade.

INCONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÕES. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. MATÉRIA DEDUTÍVEL PERANTE O PODER JUDICIÁRIO.

A arguição de inconstitucionalidade é matéria adstrita ao Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, mas não se justifica quando o fato possa ser demonstrado pela juntada de documentos.

DECADÊNCIA. ART. 150 CTN. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a regra de decadência de lançamento ao encontro de contas decorrente de Declaração de Compensação não homologada.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

A Lei 9.430/96 não prevê homologação tácita de pedido de restituição nem de pedido de ressarcimento.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

A ciência da decisão não homologatória expressa antes do decurso do quinquênio iniciado da data da declaração de compensação impede o efeito de homologação tácita.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

As provas devem ser apresentadas no prazo de impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

NÃOCUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO ANTERIOR À REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Lei publicada no decorrer do mês, prevendo redução de alíquota, aplicarseá apenas às receitas auferidas após a sua entrada em vigor. Não se aplicando, portanto, à totalidade das receitas no mês de sua publicação. (art.1º da Lei nº 10.925, de 2004; arts. 105 e 116, CTN). Nota Fiscal 11529 de 23/7/2004 pode gerar crédito em apuração subsequente.

NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Na fabricação ou produção de bem, o insumo é matéria prima, produto intermediário, material de embalagem ou outro bem que sofra alteração, tal como desgaste, dano, perda de propriedade física ou química, em função da ação diretamente exercida sobre o produto, não incluído no ativo imobilizado, bem como o serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicado ou consumido na produção ou fabricação.

NÃOCUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO.

Aquisição tributada à alíquota zero de bem para revender ou usar como insumo não gera crédito.

DESPESAS COM FESTA “JULHINA”.

Não é dedutível esta despesa para a Cofins não cumulativa, por ausência de previsão legal.

ARMAZENAGEM.

Apenas a despesa de armazenagem de mercadoria, entendida como o valor cobrado pelo aluguel estipulado com o armazém, pode formar crédito na sistemática não cumulativa.

FRETE EM OPERAÇÃO DIVERSA DA VENDA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Só é dedutível o frete na operação de venda e nas circunstâncias do inciso IX, do art 3º, da Lei 10.833/2003.

MATERIAL DE EMBALAGEM. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Pela Lei 10.925/04 artigo 1º, II a alíquota zero alcança defensivos e suas matérias primas mas não o material de embalagem, o qual pode formar crédito facultativamente dedutível.

GLOSA. MOTIVO INSUBSISTENTE. AFASTAMENTO.

Quando as informações contidas na prova documental oferecida com a irresignação mostram que havia inexatidão nos dados antes oferecidos em meio magnético, cabe afastar o motivo da glosa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I. A TEMPESTIVIDADE

II. OS FATOS

III. PRELIMINARES

111.1. A obrigatoriedade da formalização do crédito por meio de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento

111.2. Nulidade do V. Acórdão recorrido

IV. OS MOTIVOS DA REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV.1 A não cumulatividade do PIS

IV.2. O conceito de insumo e sua abrangência

IV.3. Os créditos apurados pela Recorrente e a impossibilidade de glosa pelas DD. Autoridades Fiscais

(A) Apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos tributados à alíquota zero

(B) Apropriação de créditos sobre despesas com serviços prestados por "Motoboys"

(C) Apropriação de créditos sobre despesas com armazenagem

(D) Apropriação de créditos sobre despesas com fretes

D.1. Frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero

D.2. Frete na aquisição de mercadorias "não identificadas" e sobre operações sem identificação da nota fiscal: operações de vendas, importação e transferências

D.3. Frete com operações de doações, brindes, devolução, comodato, remessas para fins experimentais, conserto, teste, troca, reposição técnica, destruição, empréstimos, amostras, armazenagem e retorno de armazenagem e "outras entradas"

(E) Apropriação de créditos sobre devoluções de venda, sendo estas últimas tributadas à alíquota zero

(F) Apropriação de créditos sobre importação de defensivo agrícola e suas matérias primas, que não foram tributadas à alíquota zero

(G) Operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero

V. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

85. Como conclusão de todo o exposto, a Recorrente demonstrou, preliminarmente, (i) a insubsistência da cobrança formulada em razão da ausência de auto de infração; e (ii) a nulidade do V. Acórdão proferido, uma vez que desconsiderou os elementos de prova trazidos aos autos pela Recorrente e que eram fundamentais para a apuração do crédito de PIS, já que a D. Autoridade Administrativa baseou-se apenas em amostragens para glosar o crédito. Assim, a Recorrente pleiteia seja julgado nulo o V. Acórdão e, conseqüentemente, a exigência fiscal em questão, por ausência de auto de infração e procedimento válido de apuração.

86. No mérito, a Recorrente comprovou que os créditos de PIS do 30 trimestre de 2004 foram indevidamente glosados pelas DD. Autoridades Administrativas, uma vez que decorrem do conceito de insumo adotado pela doutrina e por esse E. CARF; de despesas com armazenagem; de despesas com frete de insumos, embalagens ou interplantas, nos termos dos artigos 30, incisos II, VII e IX das Leis nº10.637/2002 e 10.833/2003 e 15 da Lei nº10.833/2003, e de outras despesas que ensejam direito ao crédito, como demonstrado neste recurso.

87. Portanto, deve ser integralmente deferido o Pedido de Ressarcimento no 38325.66126.121208.1.1.10-6871 e integralmente homologadas as Declarações de Compensação nos 14875.04818.130209.1.3.10-7059, 19679.011027/2005-04, 19679.012041/2005-17, 1679.012232/2005-89, 19679.011172/2005-87, 19679.011503/2005-89 e 19679.011271/2005-69.

88. Diante disso, com base nos fundamentos de fato e de direito expostos nestes autos, devidamente suportados pelos documentos comprobatórios de seu direito, a Recorrente requer se digne esse E. CARF julgar INTEGRALMENTE PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, para que, reformando-se o V. Acórdão recorrido, seja reconhecida a insubsistência da cobrança formulada e a nulidade do V. Acórdão proferido ou, sucessivamente, o direito da Recorrente à integralidade do crédito de PIS pleiteado, com a conseqüente homologação integral das compensações pleiteadas e o deferimento integral do pedido de ressarcimento formulado.

89. Caso entendam Vossas Senhorias que seriam necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade material, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência, assegurando-se a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de documento.

90. Por fim, a Recorrente ressalta que, com fundamento no artigo 74, § 11, da Lei 9.430/96, no artigo 119, § 20, do Decreto 7.574/2011, e no artigo 77, § 50, da IN/RFB 1.300/2012, a interposição do presente Recurso Voluntário deve manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto da presente discussão, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I - Das preliminares

A Recorrente sustenta que a via ordinária para formalização do crédito tributário estaria adstrita a lavratura do Auto de Infração ou através de Notificação de Lançamento, nos termos do art. 142, caput e parágrafo único, do CTN e art. 9º do Decreto 70.235/72. Com base nesse entendimento pugna pelo cancelamento da exigência tributária, vez que o despacho decisório não seria a via competente para exigência do tributo. Entretanto, não merece reparo a decisão colegiada recorrida, no que concerne este tópico, já que apresenta a cronologia da legislação que culmina com a permissão expressa que os débitos confessados em DCOMP sejam cobrados no próprio despacho decisório.

Nesse diapasão, observa-se que todos os requisitos formais para constituição do crédito tributário foram observados e a convicção da autoridade administrativa foi embasada nos documentos apresentados pela própria Recorrente. Destarte, não ser vislumbram vícios, e, por conseguinte, violação ao art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Isto posto, devem ser indeferidas as preliminares de nulidade.

II - Do mérito

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre o indeferimento de homologação de compensação solicitada por meio do Pedido de Ressarcimento nº 38325.66126.121208.1.1.10-6871 e as Declarações de Compensação nº 14875.04818.130209.1.3.10-7059, 19679.011027/2005-04, 19679.012041/2005-17, 1679.012232/2005-89, 19679.011172/2005-87, 19679.011503/2005-89 e 19679.011271/2005-69.

A Recorrente, MONSANTO DO BRASIL LTDA é pessoa jurídica que tem por objeto social a manufatura, a transformação, a comercialização, por conta própria ou de terceiros, de

todos e quaisquer produtos químicos, para fins industriais ou agrícolas, farmacêuticos e equipamentos mecânicos ou eletrônicos e de produtos ou bens derivados dos mesmos, o beneficiamento, o melhoramento genético, a pesquisa, a produção, análise, comercialização, exportação, a embalagem e a armazenagem de sementes e de grãos, dentre outros; revestindo-se, assim, da condição de contribuinte da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, podendo, por conseguinte, descontar créditos em relação a custos, despesas e encargos incorridos para o desenvolvimento de sua atividade.

No caso em comento, após a emissão do despacho decisório sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Por sua vez, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Os critérios da essencialidade e relevância considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

A Receita Federal, por sua vez, trouxe outros delineamentos para a interpretação do conceito abstrato de insumo do STJ mediante o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Ademais, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Feitas tais considerações, registre-se agora, que a fiscalização analisou a tomada de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas conforme a disciplina dos artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando relacionam os bens, os serviços e as condições para desconto de créditos, bem como dos arts. 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, e dos arts. 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Com base no conceito de insumo, repise-se, anterior a orientação fixada no REsp nº 1.221.170/PR, a autoridade administrativa empreendeu análise sobre os insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e excluiu quaisquer bens que não fossem matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem ou que não sofreram alterações, tais como o desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em suma, foram excluídos a prestação de serviços envolvida na produção ou fabricação de bens não vinculados diretamente à produção.

Desta feita, a autoridade administrativa negou o creditamento em relação aos seguintes bens e serviços:

- (A) Apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos tributados a alíquota zero;
- (B) Apropriação de créditos sobre despesas com serviços prestados por "Motoboy's";
- (C) Apropriação de créditos sobre despesas com armazenagem;
- (D) Apropriação de créditos sobre despesas com fretes;
 - D.1. Frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero;
 - D.2. Frete na aquisição de mercadorias "não identificadas" e sobre operações sem identificação da nota fiscal: operações de vendas, importação e transferências;
 - D.3. Frete com operações de doações, brindes, devolução, comodato, remessas para fins experimentais, conserto, teste, troca, reposição técnica, destruição, empréstimos, amostras, armazenagem e retorno de armazenagem e "outras entradas";
- (E) Apropriação de créditos sobre devoluções de venda, sendo estas últimas tributadas à alíquota zero;
- (F) Apropriação de créditos sobre importação de defensivo agrícola e suas matérias primas, que não foram tributadas à alíquota zero

(G) Operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero

Com efeito, o exame do respeitável órgão julgador de primeira instância, por meio do r. decism, adotou uma interpretação restritiva do conceito de insumo aplicado à contribuição em voga, atrelada ao emprego direto do bem ou serviço sobre o produto em fabricação.

Observa-se que época da referida análise a adoção de uma interpretação restritiva do conceito de insumo já se encontrava em franco declínio e em dissonância com o entendimento esposado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, notoriamente pela sua Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF acerca do tema. (Vide Acórdão nº 9303-01.035, sessão de 23/08/10).

Isto posto, passa-se à análise da relevância e essencialidade dos bens e serviços entendidos como insumo no processo produtivo realizado pela Recorrente e da possibilidade de direito ao creditamento perquirido.

a) (A) Apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos tributados a alíquota zero;

Neste item, o Auditor Fiscal não acata formar créditos que seriam relativos à aquisição tributada à alíquota zero de bem para revender ou usar como insumo. O auditor aponta como impeditiva à formação do crédito o artigo 3º, § 2º, II, Lei 10.637/2002.

Irresignada, sustenta a Recorrente que os insumos glosados são necessários ao desenvolvimento regular de suas atividades, além disso, esses mesmos bens adquiridos (e cujo crédito foi glosado pela fiscalização) também são revendidos aos clientes da Recorrente em outras operações comerciais (fls. 13 do Recurso Voluntário).

Destarte, conclui que os referidos bens são, portanto, essenciais aos desenvolvimento de suas atividades, motivo pelo qual, deve ser assegurado o direito ao crédito de PIS, em respeito aos artigos 30, incisos I e II, da Lei no 10.637/2002, 15, incisos I e II, da Lei no 10.865/2004, 13, §§ 10 e 20, do Decreto-Lei no 1.598/1977; artigo 47, *caput* e §§ 10 e 29, da Lei no 4.506/1964, 289, 290 e 299 do Decreto no 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - "RIR"); e 109 e 110 do CTN; e aos princípios constitucionais da estrita legalidade (artigo 50, inciso II, e artigo 150, inciso I, da CF/88) e não-cumulatividade (artigo 195, § 120,, da CF/88).

Ocorre, que conforme se nota, a fiscalização realizou uma análise minuciosa sobre os documentos apresentados e concluiu que algumas aquisições foram realizadas antes no início da vigência do dispositivo legal que alterou as regras de produtos sujeitos à alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins. Assim, em observância ao critério da temporalidade as aquisições foram segregadas de forma que apenas as receitas anteriores fossem jungidas às respectivas alíquotas pretéritas.

Visando corrigir o equívoco, a glosa do valor da nota 11.529 de 23/7/2004 no cálculo do direito creditório foi revertida, sendo acolhido, portanto, o pleito da Requerente a este documento.

Quanto as demais aquisições, a glosa a partir de 26/07/2004 foi mantida, pois quando já se encontrava em vigor o Decreto nº 5.195/2004, que reduziu a zero a alíquota da contribuição em tela sobre as receitas obtidas com a venda dos citados produtos, não sendo possível a apropriação de créditos da não cumulatividade sobre estas aquisições.

Portanto, neste tópico não há reparo a ser feito.

(B) Apropriação de créditos sobre despesas com serviços prestados por "Motoboy";

Segundo alega a Recorrente, a fiscalização glosou o aproveitamento de créditos apurados em razão das despesas incorridas com serviços prestados por "motoboy" nas operações de compras de insumos, por entenderem que tal serviço não faria parte do processo produtivo.

Esclarece que os serviços prestados por "motoboy" são necessários ao processo de fabricação dos produtos, uma vez que eles fazem o transporte de insumos adquiridos pela Recorrente, tais como material de embalagem. Em um raciocínio dedutivo afirma que “Se as embalagens são consideradas insumos, é evidente que as despesas com o transporte de tais embalagens também devem ser consideradas insumo para fins de apuração de crédito de PIS e COFINS” (Fls. 1448).

A Recorrente entende que insumo é toda e qualquer despesa da pessoa jurídica que seja empregada no seu funcionamento, nesse sentido, os gastos com as despesas com serviços prestados por motoboy estariam abarcados pelo conceito de insumo.

Todavia, os valores dispendidos com os serviços de “motoboy” não autorizam o creditamento de Pis/Cofins seja em razão da impossibilidade de se encaixarem nos critérios fixados pelo inciso II, art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei 10.833/03, seja pelo fato de que a Recorrente, em sede fiscalizatória e recursal, não trouxe aos autos qualquer comprovação de que os supramencionados serviços são, de fato, fretes utilizados no desempenho de suas atividades.

Pelo exposto, não há reforma a ser feita neste tópico.

(C) Apropriação de créditos sobre despesas com armazenagem;

A Recorrente pugna pela interpretação de que a armazenagem não é só guarda de mercadoria e locação de espaço, de modo que são necessários outros gastos e a lei não especifica quais tipos de despesas podem ser consideradas como crédito, inferindo-se da norma que todas os gastos relacionados à atividade são permissíveis.

Com efeito, a Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03 autorizam expressamente, no seu artigo 30, inciso IX, que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo reconheçam créditos relativos a despesas de armazenagem quando suportadas pelo vendedor. Nada obstante, o entendimento da Recorrente, construído a partir do conceito de insumo, é de que as despesas com armazenagem englobam outros gastos que também devem ser considerados, uma vez que necessários para a finalidade de "armazenar".

Nesse sentido, destaca que dentre os custos de armazenagem estão incluídos os dispêndios necessários à manutenção dos produtos, quais sejam: despesas com movimentação de bens, despesas com seguros, despesas com mão-de-obra extraordinária, despesas com telefonemas, despesas com taxi e alimentação, despesas com logística e transporte.

Afirma que todas as despesas glosadas e supramencionadas são necessárias para a prestação do serviço de armazenagem de bens, seja porque incorridas no escopo desta atividade, seja porque constituem elementos acessórios ao preço dos serviços, a este integrado (como é o caso dos telefonemas, seguros, refeições e taxis).

Todavia, não se pode acatar a formação de crédito arguida pela defesa decorrente de atividades outras exercidas pelo armazém, pois embora seja admitida que a atividade de armazenagem gera créditos passíveis de dedução, não se vislumbra no presente caso que as demais despesas indicadas pela Recorrente estão autorizadas pela legislação de regência.

Neste ponto, merece transcrição a conclusão da autoridade fiscalizatória:

O auditor glosa valores lançados nas planilhas de créditos pleiteados com histórico de despesas de armazenagem e relativas a: movimentação de bens; seguro para armazenagem de bens; reembolso de despesas telefônicas de terceiros; mão de obra extraordinária de terceiros, acrescida de alimentação e táxi; logística/transporte, estas últimas sem discriminação nas notas, impedindo a verificação da procedência em relação ao creditamento sobre a despesa de transporte, todos por falta de previsão legal. (1.539).

Neste tópico, observa-se que a fiscalização não glosou a despesa de armazenagem, mas apenas as parcelas diversas deste serviço, senão vejamos:

Analisando a nota fiscal de serviços diversos no valor de R\$ 30.606,68 notamos que o auditor não glosa a despesa de armazenagem de R\$ 30.000,00, mas apenas a parcela referente ao ressarcimento de despesa de telefonia de R\$ 89,35 (fls 389, lin. 2, 399 e 403).

Vale destacar que a Recorrente empreende argumentação genérica quando destaca que a “atividade de armazenar” garante a manutenção dos produtos, sem, contudo, comprovar a utilização das referidas despesas dentro de seu processo produtivo. Ademais, é consabido que na linha fixada pelo REsp nº 1.221.170/PR a interpretação acerca do conceito de insumo é intermediária, ou seja, não é todo bem ou serviço que gera o creditamento das contribuições de

Pis/Cofins, mas apenas aquele bem ou serviço intrinsecamente ligado a atividade exercida pela empresa, indissociável do processo produtivo.

Portanto, não há reforma a ser feita neste tópico.

(D) Apropriação de créditos sobre despesas com fretes;¹

Sustenta a Recorrente, que a autoridade administrativa manteve a glosa dos créditos apurados em decorrência das operações de frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, sob o entendimento de que se o insumo foi tributado à alíquota zero, o serviço de frete não poderia gerar crédito de Pis.

Antes de adentrar na análise do mérito do direito pleiteado pela Recorrente, é imprescindível especificar sobre quais notas fiscais recaíram as glosas, senão vejamos:

A autoridade administrativa glosa valores de agosto e setembro de 2004 para os quais a empresa buscava formar créditos com base nos fretes (anexo VI, fl 665) em:

e.1) sobre operações de aquisição de bens para revenda ou insumo (NCM 38.08), que não gera crédito por ser aquisição tributada à alíquota zero, em desacordo com o art. 3º, § 2º, II, Lei 10.833/2004, c/c RIR, art. 289, § 1º, segundo o qual o custo de transporte integra o de aquisição;

e.2) sobre operações de aquisição de mercadorias não identificadas, impedindo verificar a procedência ou não do crédito;

(...)

e.4) vinculados a operações de: armazenagem; mercadorias doadas e brindes; devolução; comodato; remessa para fins: experimentais, de acondicionamento, de conserto, de reposição técnica, de troca; retorno de armazenagem e transferência, todos sem previsão legal. (Fls. 1.542).

Após a glosa dos valores relacionados às operações supra, a Requerente apresentou planilha substitutiva que foi apreciada pelo auditor fiscal considerado o seu conteúdo e reelaborada a seguinte planilha comparativa:

¹ Identificados pela Recorrente na letra D: (D) Apropriação de créditos sobre despesas com fretes;

D.1. Frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero;

D.2. Frete na aquisição de mercadorias "não identificadas" e sobre operações sem identificação da nota fiscal: operações de vendas, importação e transferências;

D.3. Frete com operações de doações, brindes, devolução, comodato, remessas para fins experimentais, conserto, teste, troca, reposição técnica, destruição, empréstimos, amostras, armazenagem e retorno de armazenagem e "outras entradas".

Do arquivo magnético apresentado pela empresa para agosto e setembro de 2004 foram glosados fretes descritos na coluna "Operação" (anexo VI do Despacho Decisório):

Tipo de frete	Agosto (R\$)
Armazenagem	150.320,70
Compra Imp.	168.402,94
Doação/Brinde	21.572,81
Entrada Dev.	12.084,49
Locação em comodato	492,61
Remessa p/Acondicionamento	575,77
Remessa p/Conserto	1.094,93
Remessa p/Fins Experimentais	98,31
Remessa p/Troca	416,50
Retorno Armazém	30.989,68
Transferência	2.958.841,60
Venda	12.463,05
Total (advém da coluna "Valor")	3.357.353,39

Tipo de frete	Setembro (R\$)
Armazenagem	132.294,73
Compra Imp.	373.312,62
Doação/Brinde	10.135,16
Entrada Dev.	2.183,74
Rem.p/fins experimentais	84,04
Rem.p/Reposição Técnica	47,41
Transferência	1.255.891,59
Total (advém da coluna "Valor")	1.773.949,29

Para os dois meses teremos, em resumo:

Tipo de frete	R\$
Armazenagem	282.615,43
Compra Imp.	541.715,56
Doação/Brinde	31.707,97
Entrada Dev.	14.268,23
Locação em comodato	492,61
Remessa p/Acondicionamento	575,77
Remessa p/Conserto	1.094,93
Remessa p/Fins Experimentais	182,35
Remessa p/Troca	416,50
Retorno Armazém	30.989,68
Transferência	4.214.733,19
Venda	12.463,05
Rem.p/Reposição Técnica	47,41

Total (Coluna "Valor")	5.131.302,88
------------------------	--------------

Em sede recursal, as glosas foram mantidas sob o argumento de que o custo do transporte integra custo de aquisição (art. 289 do RIR/99) de modo que o frete da aquisição de produto tributado à alíquota zero (bem da posição NCM 3808 para revenda ou insumo) não pode formar crédito. (Fls. 1.548).

Todavia, os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País geram créditos das contribuições.

Com efeito, considerando a atividade industrial da empresa e a existência de diversos serviços de fretes necessários a conclusão do processo produtivo, verifica-se que na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS pode ser extraído do art. 289 do Decreto no 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto do Conselheiro Marcos Roberto da Silva:

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

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

(...)

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

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor: (Acórdão nº 3401-012.762, de 20.02.2024).

Destarte, considerando as possibilidades de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre operações relacionadas a fretes, no presente caso é possível o aproveitamento de crédito referente a contribuições incidentes sobre os dispêndios com frete para transporte de insumos sujeitos a alíquota zero (conforme previsão contida na Lei no 10.925/04), isto porque o mesmo integra o custo de aquisição do insumo e, apesar de o mesmo não ter sido onerado pela contribuição, o frete o foi e também compõe parte do custo de aquisição do insumo.

Portanto, assiste razão à Recorrente neste tópico.

No que tange às operações de aquisição de mercadorias não identificadas, esclarece o auditor fiscal tratar-se de frete que teria sido pago pelo transporte na aquisição de mercadoria não identificada, caso em que tal circunstância não permite verificar a procedência do respectivo crédito.

Em sua defesa, alega a Recorrente que “o frete sobre vendas, muitas vezes equivocadamente registrado pela Recorrente como frete na exportação (como explanado em sua Manifestação de Inconformidade), enseja apuração de crédito de PIS em razão do disposto no artigo 30, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei no 10.833/03. O frete relativo a importações, por sua vez, também enseja direito ao creditamento por se tratar de insumo indispensável ao desenvolvimento das atividades da Recorrente, já que, sem incorrer em despesas com a aquisição de matérias primas, esta não poderia produzir os bens destinados à venda.” (Fls. 1.650).

Nada obstante, conforme exame realizado às fls. 1.548 e 1.549 a ausência de dados nos campos desses registros magnéticos de operações na planilha substitutiva (NF, Emitente, Cnpj, Data, Valor NCM, Descrição, Filial destino e CFOP) não permitem verificar se a situação se enquadra naquela descrita pela Recorrente como aquisição de mercadorias não identificadas, impedindo verificar a procedência ou não do crédito.

Isto posto, não cabe reforma neste tópico do recurso.

Quanto ao alegado direito sobre os créditos vinculados a fretes com operações de doações, brindes, devolução, comodato, remessas para fins experimentais, conserto, teste, troca, reposição técnica, destruição, empréstimos, amostras, armazenagem e retorno de armazenagem e "outras entradas" sustenta a Recorrente que tais fretes estão relacionados as atividades da empresa, os quais, como já se demonstrou anteriormente, devem ensejar a apuração dos créditos de PIS, por se tratarem de custos relacionados à atividade de armazenagem e de manutenção dos produtos fabricados. Desta forma, requer a concessão dos créditos discriminados na tabela abaixo:

R\$	Tipo de frete
31.707,97	Doação/Brinde
492,61	Locacao em comodato
575,77	Remessa p/Acondicionamento
1.094,93	Remessa p/Conserto
182,35	Remessa p/Fins Experimentais
416,50	Remessa p/Troca
47,41	Rem.p/Reposição Técnica

Ocorre, que conforme destacado às fls. 1.556, não há previsão legal de formação de crédito pela Lei 10.833/03 nestes casos.

Portanto, sem reparo a ser feito neste ponto.

(E) Apropriação de créditos sobre devoluções de venda, sendo estas últimas tributadas à alíquota zero;

Para estas despesas em sede recursa a Recorrente se limitou a apresentar as seguintes digressões:

74. No que se refere a este item, o V. Acórdão recorrido assegurou o crédito com relação à devolução de mercadorias vendidas antes de 26.7.2004, mas equivocadamente considerou apenas algumas notas fiscais. Ora, D. Julgadores, o crédito de PIS também deve ser assegurado para as demais notas fiscais apresentadas, nos termos do artigo 3º, inciso VIII, da Lei nº 10.637/02. Isso porque, como consignado no próprio V. Acórdão, o regime da não cumulatividade do PIS teve efeitos desde 1.12.2002 e as vendas ocorreram antes do advento do benefício da alíquota zero trazido pela Lei nº 10.925/04.

Ocorre que conforme destacado pela fiscalização, compulsando os autos nota-se que, durante a ação fiscal, a empresa fora intimada esclarecer diversas inconsistências e revisar dados de operações de fretes de inúmeras notas: de operação de transferência para compra (fls. 283); de operação de venda para armazenagem, tendo ao final reapresentado planilhas eletrônicas em meio magnético (fls. 295) dentre as quais a planilha substitutiva entregue em 8/6/2010).

Destarte, conforme amplamente demonstrado às fls. 1.556 e ss. diferente do alegado pela Recorrente não houve equívoco na apreciação dos dados da planilha eletrônica apresentada pela empresa e na interpretação legal destes pelo auditor.

Portanto, não há reparo a ser feito na decisão recorrida.

(F) Apropriação de créditos sobre importação de defensivo agrícola e suas matérias primas, que não foram tributadas à alíquota zero

Aduz a Recorrente que as operações relativas as importações arguidas neste tópico foram efetuadas antes da vigência da Lei nº 10.925/04, tendo sido apenas, por questões operacionais, registradas posteriormente, já que, muitas vezes, os documentos que suportam as importações não chegam aos responsáveis pela apuração dos tributos dentro do próprio mês do desembaraço aduaneiro. De tal sorte que o aproveitamento de crédito não poderia ser obstado.

Todavia, diversamente do alegado pela Recorrente, a autoridade fiscal demonstra que da análise do conjunto probatório nota-se que os extratos das DI's e os pedidos de desembaraço esclarecem que não houve o alegado recolhimento (fls. 1.435 e ss). Logo, conclui-se que pelo fato da importação não ter sido tributada não pode gerar o alegado crédito.

Ademais, a Recorrente não colaciona quaisquer outros documentos que comprovem os alegados recolhimentos, sendo impossível contatar a existência do direito creditório.

Pelo exposto, não assiste razão à Recorrente.

(G) Operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero

Para este item, a discussão se assenta na possibilidade de aproveitamento de crédito nas operações do Glifosato sob o argumento de que a Recorrente não teria comprovado que seus

clientes fabricam defensivo agrícola com o Glifosato, o que ensejaria a tributação desse insumo pela alíquota zero.

A Recorrente demonstra que o Glifosato é insumo. Nestes termos, na descrição do processo produtivo consta que o Glifosato é insumo de produtos finais sólidos classificados na NCM nas posições 29.31 e 38.08 e produtos finais líquidos na posição 38.08.

Nada obstante, conforme destacado pela própria Recorrente o Glifosato é usado para fabricar seu próprio defensivo e parte dele é vendida para seus clientes, que também utilizam o produto para fabricação de defensivo. Com base nesses esclarecimentos, a fiscalização concluiu que “Se a empresa vende parte do produto citado, tais matérias primas não são utilizadas em processo produtivo de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08.”

Ocorre, que compulsando os autos verifica-se que foram apresentadas diversas notas fiscais cujos descritivos permitem concluir que as empresas que adquiriram o Glifosato têm como atividade a produção de defensivos agrícolas a base de Glifosato.

Portanto, devem ser revertidas as glosas em relação as receitas de vendas do Glifosato à pessoa jurídica Agripec Quimica e Farmaceutica Ltda, apenas em relação às notas fiscais constantes dos autos.

Isto posto, nestes termos, deve ser revertida a glosa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto para superar as preliminares de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas abaixo identificadas, cabendo à autoridade administrativa apurar os créditos e homologar as Dcomp até o limite apurado:

- a) reconhecer o aproveitamento de créditos das contribuições sobre as despesas identificadas como “D.1. Frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero”.
- b) reconhecer o aproveitamento de créditos das contribuições sobre as vendas do Glifosato à pessoa jurídica Agripec Quimica e Farmaceutica Ltda, apenas em relação às notas fiscais constantes dos autos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3202-002.799 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19679.011027/2005-04

Aline Cardoso de Faria

DOCUMENTO VALIDADO