



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



**Processo nº** 16692.720703/2016-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.066 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 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: 01/01/2016 a 31/03/2016

**PEDIDO DE CRÉDITO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

Em pedido de reconhecimento de crédito é do contribuinte o ônus do fato constitutivo de seu direito.

**PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

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.

**CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM. REGIME INDEPENDENTE DO INSUMO.**

É possível o crédito ao frete e armazenagem essenciais ou relevantes ao processo produtivo independentemente do regime de tributação da mercadorias transportada/armazenada.

**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.

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 (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos, e também armazenagem para formação de lote de exportação; (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; e (II) 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.064, de 25 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 16692.720089/2017-70, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

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

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS não cumulativo/exportação apurado no 1º Trimestre de 2016, vinculado a DCOMPs.

O pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido pela DERAT-SP, porquanto:

O conceito de insumo de PIS/COFINS é idêntico ao conceito do IPI, *ex vi* INs SRF 247/02 e 404/04;

Parte das aquisições declaradas como insumos em escrituração, não se encontram descrito em lista produzida pela **Recorrente** indicando os processos produtivos e os insumos utilizados em cada um destes;

Ademais, os insumos utilizados na análise técnica devem ser glosados, eis que tal análise é feita após o processo produtivo e apenas em parte dos produtos;

*“Por fim, a partir da tabela 9 do documento Descrição Processo produtivo e insumos utilizados, elaborado pela empresa, e anexado aos autos, 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 de óleo de soja, biodiesel, farelo de soja, lecitina ou glicerina, que são os produtos que a empresa de fato vende”;*

*“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;*

*“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”;*

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

O art. 31, § 7º da Lei nº 12.865/2013 veda a apuração de crédito presumido na revenda de derivados de soja;

A **Recorrente** tem como atividade agrícola como preponderante, logo, não pode apurar crédito presumido nos termos do artigo 8º § 4º inciso I da Lei 10.925/04 na aquisição de lenha, palha de amendoim, milho e sorgo vendidos por pessoas física;

Ademais, enquanto produtora de farelo de soja, a **Recorrente** deve apurar créditos apenas na venda dos produtos, *ex vi* art. 30 da Lei 12.865/03;

*“O sebo bovino adquirido pela empresa é insumo do óleo degomado e do óleo neutro, produtos intermediários dos quais é extraído o óleo de soja refinado, que é vendido à alíquota zero” para o qual é vedado o creditamento, nos termo do § 4º do artigo 34 da Lei 12.058/09;*

Sem prejuízo de alguns produtos vendidos pela **Recorrente** e que utilizem sebo bovino serem tributados, não há vinculação das notas fiscais com a produção destes bens (biodiesel e glicerina);

Assim, *“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, inclusive o próprio óleo refinado”;*

A **Recorrente** tomou crédito sobre 76 CTEs cancelados;

*“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”*

*“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”;*

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

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”;*

*“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,*

*“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”*

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

*“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;*

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

*“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”*

*“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**;

*“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”;*

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

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.

Intimada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade, em que alega, em síntese:

Nos termos de Precedente Vinculante do Tribunal da Cidadania, insumos são todos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo;

*“Semente brachiaria stylos capitata; 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; [e] 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”;*

*“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”;*

*“Incorreta a glosa dos insumos necessários à obtenção de energia elétrica, calor e vapor, utilizados em seu processo industrial, posto que também são essenciais, ou seja, suprimidos o vapor, a energia elétrica e o calor das atividades da empresa torna-se impossível o seu processo industrial”;*

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;

Taxas de embarque, de administração portuária, armazenagem e expedição de grãos, estadia de veículos bem como serviços de testes e análises técnicas, transbordo, verificação de sistema de tratamento de ar, capatazias, armazenagem de insumos, calibração de instrumentos de laboratório, carga e descarga, classificação e análise, tratamento de resíduos, descontaminação, imunização, atividades gerais de limpeza, projeto de prevenção de combate a incêndio, emissão de laudo de quantificação de navio, testes e análises clínicas, frete para remoção de resíduos, fumigação, inspeção técnica, recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação, carregamento rodoviário e conservação de grãos, logística, serviços laboratoriais, são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo;

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”*;

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;

*“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”*;

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”*;

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”*;

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, imunização e descontaminação tratam-se de exigência do poder público;

*“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”*;

*“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”;*

*“Incorreta a glosa efetuada sobre os gastos com serviços de logística (...) [pois] a movimentação de cargas dá direito a crédito, posto que é atividade essencial da empresa, sem o qual o procedimento de aquisição e venda dos produtos se torna impossível”*

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;

A vedação ao crédito presumido de pessoa física descrita no artigo 8º § 4º da Lei 10.925/04 é apenas sobre a atividade agropecuária e não sobre todas as receitas da **Recorrente** (tendo em mente que parte não advém desta atividade);

*“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” e não para todas as demais aquisições de insumos;*

*“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”;*

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

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”;*

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

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 efetuado 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 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.

Em resposta à Diligência a DERAT-SP:

Manteve as glosas de:

Créditos extemporâneos, aquisições de fretes de pessoas físicas, aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições;

Serviços pós processo produtivo que não relacionados à testes de qualidade, tratamentos de efluentes e aposição de selos e lacres – para os quais a glosa foi revertida;

*“Serviços de armazenamento/transbordo e serviços de carga e descarga de soja, foram mantidas, porque se enquadram no item anterior, uma vez que sobre a aquisição da soja não incide tributação do PIS e da Cofins (Solução de Consulta COSIT nº 292 de 21/06/2017), já que as receitas das vendas de soja (NCM 12.01) tem suspensão da incidência das contribuições, conforme art. 29 da Lei nº 12865/2013”;*

*“Elaboração de projeto de prevenção e combate a incêndios – não guarda relação com o processo produtivo; obrigatório para obtenção do alvará de funcionamento”;*

*“Despesas de carga e descarga, recebimento, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação e conservação dos grãos (soja) - vedação à apropriação de créditos da não-cumulatividade em relação as aquisições de soja”;*



*“Taxas de embarque, serviços de capatazia e taxas de administração portuária – são gastos realizados após a produção, portanto não geram direito ao crédito”;*

*“Elaboração de projeto técnico de alteamento de cabos de transmissão – não é considerado insumo, assim como a obtenção de alvarás, dentre outros”;*

Fretes de revenda de derivados de soja porquanto:

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

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

Não há provas de que as revendas de derivados de soja sejam provenientes de anterior transferência de filiais;

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;

Crédito presumido de aquisições de pessoa física, por força no descrito no artigo 8º § 4º inciso II da Lei 10.925/04 e artigo 30 da Lei 12.865/2013;

Fretes sobre transferências entre estabelecimentos de produtos acabados para centros de distribuição ou para depósitos (por serem pós processo produtivo e não se enquadrarem como frete de venda), salvo *“os fretes de compras que integram o custo de aquisição dos bens”;*

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), frete de aquisição de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, fretes de mercadorias que não são insumos, frete de transferência para unidades sem atividade industrial e de transporte de ativo;

*“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”*

Reverteu as glosas de:

Insumos utilizados nas atividades das filiais;

Insumos utilizados na análise técnica e de qualidade dos produtos destinados a venda;

Insumos utilizados na produção de energia elétrica e térmica;

Armazenagem de álcool metílico;

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;

Declarou preclusas as glosas de:

1.5.3.1. “*Serviços de agenciamento, de análise de documentação, apoio administrativo, serviços de assessoria ou consultoria, assistência técnica, calibração de balança de estabelecimento não industrial, calibração de balança rodoviária, capacitação teórica, certificação de qualidade, comissão de despachos, comissão de representantes comerciais, comissão sobre vendas, cursos de formação, corretagem, remuneração de aprendizes, locação de andaimes, locação de caçambas, manutenção de veículo administrativo, montagem e desmontagem de pneus, produção de fotos aéreas da indústria, serviços de publicidade, remoção de enxame de abelha, representação comercial, ressarcimentos diversos, serviços administrativos, serviços de comercialização, serviços de gráficas e serviços de telefonia*”;

Em nova Manifestação a **Recorrente** assevera:

A listas de insumos apresentadas à fiscalização não são exaustivas, podendo variar de planta para planta e de atividade para atividade;

“*Considerando a peculiaridade da apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, deve ser revertida a glosa para permitir o creditamento sobre as aquisições de produtos sem incidência de contribuição e utilizados no processo produtivo*”;

O produtos descritos como inutilizados são, em verdade, tolueno e perfltra;

O Gás GLP é utilizado em empilhadeiras para a movimentação de carga no curso do processo produtivo – logo, a exclusão deste combustível torna impossível o processo produtivo;

Os serviços portuários e de movimentação de carga em porto são essenciais para o processo de venda da produção e para a **Recorrente** auferir receita de sua atividade;

Os serviços de carga e descarga são “*essenciais para operacionalizar e estocar matérias primas em armazém gerais e depósitos fechados da empresa, visando o*

*adequado tratamento das matérias-primas e insumos a serem aplicados no processo de produção”;*

Serviços de terceiros ME são *imprescindivelmente adquiridos para a realização das vendas de produtos destinadas ao mercado externo;*

Serviços de equipamento de laboratório são *“aplicados visando a manutenção dos equipamentos de análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação”;*

Armazenagens na compra de insumos é essencial ao processo produtivo, tendo em mente que soja é um produto sazonal e que a capacidade de produção da **Requerente** é inferior à totalidade de soja adquirida em uma safra;

Armazenagem de mercado externo é a armazenagem para formação de lote de exportação, necessária para o embarque dos grãos de soja e derivados para o exterior;

Durante a armazenagem de transbordo é feita a análise da soja adquirida do produtor rural e sua classificação para posterior ajuste no preço, sendo essencial ao processo produtivo vindouro;

*“O entendimento do AFRFB ao glosar o crédito presumido sobre a lenha, pois, que está claramente previsto em dispositivo de Lei, ou seja, o art. 8º da lei 10.925/2004 que permite a utilização desse insumo como combustível”;*

Adquire mercadoria de produtores rurais e as desloca para armazéns próprios e de terceiro. No curso do ano, transfere estes bens de armazéns próprios (transferência entre estabelecimentos) e de terceiros (retorno de vendas) para as unidades industriais. Em assim sendo, nos três casos (frete do produtor rural ao armazém, frete do armazém próprio para a unidade industrial e frete de armazém de terceiros para a unidade industrial) o frete é essencial ao processo produtivo;

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.

A DRJ Ribeirão Preto deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, uma vez que:

Foram revertidas as glosas de Insumos utilizados nas atividades das filiais, insumos utilizados na análise técnica e de qualidade dos produtos destinados a venda e insumos utilizados na produção de energia elétrica e térmica;

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;

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

*“As planilhas de reanálise não apontam glosa remanescente relacionado a aquisição de gás GLP” e a bem classificado com inutilizado;*

*“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”;*

*Despesas com serviços gerais [manutenção e construção de áreas e edifícios] que não fazem parte do processo produtivo não podem ser consideradas insumo;*

*“Conforme planilhas de revisão juntadas ao relatório de diligência, a reanálise resultou na reversão das glosas dos créditos tomados sobre serviços com análises laboratoriais, controle de qualidade e certificação e de manutenção de máquinas”;*

*“As glosas de despesas com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, o fato é que as glosas de créditos com serviços já não foram alvo de recusa originalmente no despacho decisório”;*

*“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”;*

A **Recorrente** não contestou o trabalho da fiscalização indicando a impossibilidade de conciliar os créditos de revenda de soja com simples transferência entre filiais;

*“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”;*

*“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”;*

*“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”;*

*“A glosa de crédito não tem por fundamento a desvinculação das obras com as atividades da interessada mas pelo fato de os créditos terem sido*

*apurados sobre o valor dos materiais empregados nas obras e não sobre os encargos de depreciação que é a base legal para a tomada de créditos sobre bens incorporados ao ativo e utilizados nas atividades sociais”;*

*“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”;*

*“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”;*

*“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”.*

Em Voluntário a **Recorrente** insiste nas teses descritas em ambas Manifestações de Inconformidade (salvo, essencialidade dos serviços de terceiros ME e inclusão do pedágio e do seguro no valor do frete), e adiciona:

Serviços de calibração de equipamentos e de equipamentos de qualidade, serviços em obras ou manutenções elétricas e equipamentos de laboratório são essenciais ou relevantes ao processo produtivo;

*“O CARF no julgamento do recurso voluntário no processo nº 16366.003307/2007-38, decidiu que os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa são passíveis de creditamento”;*

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto aos créditos relativos à 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, e também armazenagem para formação de lote de exportação; 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 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, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

De saída deixo de conhecer as teses sobre **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS** e serviços de calibração de equipamentos, de calibração de equipamentos de qualidade e de manutenções de equipamentos de laboratório e de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos por falta de interesse recursal (todas as glosas foram revertidas) e sobre **BENS** classificados como **INUTILIZADOS** e **GLP** por violação à dialeticidade, uma vez que as aquisições em questão não foram glosadas no trimestre em referência.

No ensejo declaro **PRECLUSAS** as teses da essencialidade dos serviços de terceiros ME e dos créditos presumidos de revenda de derivados de soja (não repetida em Voluntário) bem como dos serviços em obras ou manutenções elétricas e fretes de transferência de produtos acabados e de insumos (manejada apenas em Voluntário).

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, bem como

indica no Despacho Decisório as situações tributárias que impedem o creditamento:

47. Foram glosados os créditos das Notas Fiscais com:

47.10. CST 7 (Operação Isenta) ou 9 (Suspensão); ou ainda

47.11. CST 1 (Tributado ad valorem), 49 (Outras saídas), 99 (Outras operações), e alíquota ad valorem **zero**.

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.

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.

A **Recorrente** contesta as glosas dos seguintes **SERVIÇOS, TOMADOS** por si **COMO INSUMOS**: “*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*”.

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.*

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).

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.

(...)

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**.

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.

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.”

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.

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.

Situação parecida é a da armazenagem para a formação de lote de exportação. Em Precedentes anteriores esta Turma fixou a possibilidade de crédito para o frete na formação de lote de exportação. Isto porque *“ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado para formação de lote de exportação a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. (...). Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote”*.

A conclusão não deixa dúvidas que é possível a concessão de crédito ao frete para a formação de lote de exportação porque este frete é frete de venda, compõe o frete de venda. Ora se o frete para formação de lote de exportação é frete de venda, a armazenagem para a formação de lote de exportação é armazenagem de venda passível de creditamento, nos exatos termos do inciso IX§ 1º art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.632/02.

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 revendas de derivados de soja sejam provenientes de anterior transferência de filiais;

Em sua Manifestação de Inconformidade (em ambas) a **Recorrente** contesta apenas e tão somente a glosa de frete na aquisição de insumos não tributados – mais especificamente, o frete na transferência dos insumos para armazéns – e os fretes na transferências dos armazéns próprios e de terceiros para produção industrial. Sem prejuízo de não ter atacado em seu arrazoado o fundamento de glosa (o que poderia levar ao não conhecimento do tema por quebra da dialeticidade), a **Recorrente** cita Jurisprudência desta Casa que discorre sobre a possibilidade de concessão de crédito ao frete independentemente da tributação do insumo – com a qual concordamos, 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.

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.

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.

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.

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.

Some-se ao antedito, o fato de a fiscalização ter apontado como um dos motivos da glosa a extemporaneidade da tomada do crédito e a **Recorrente** não ter apresentado qualquer tese contra o fundamento.

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 (salvo de sebo) 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 – porém sem razão.

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”*.

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”*.

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.

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.

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, fabrica e vende 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.

Portanto, é possível a concessão de crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04 nas aquisições de 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.

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.

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.

Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário para afastar as glosas 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), independentemente do regime de tributação dos insumos e também armazenagem para formação de lote de exportação;

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;

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;

Quanto aos créditos relativos às taxas de embarque, aos serviços de capatazia, aos serviços portuários, e à carga e descarga no porto de embarque, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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.

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 nº 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 n.º 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 nº 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 nº 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 vênha 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 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 nº 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 nº 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”.

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.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela



consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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 (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos, e também armazenagem para formação de lote de exportação; (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; e 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.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator