



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10783.724323/2011-47  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-000.736 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 25 de janeiro de 2016  
**Assunto** Diligência  
**Recorrente** ADM DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a fiscalização: a) Requisite Laudo Técnico, para detalhamento, por profissional habilitado, da atividade exercida pela recorrente, em especial, se algumas de suas filiais exerce efetivamente a atividade de "cerealista", tal como definida no art. 8º, §1º da Lei nº 10.925/04, antes de comercializar os seus produtos in natura de origem vegetal; b) Considerando vigente no período de apuração a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, analise conclusivamente se a contribuinte faz jus ou não ao benefício de suspensão pleiteado e, sendo o caso, efetue o ajuste do saldo do valor a ressarcir ou compensar; e c) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente a Dra. Ana Carolina Saba Uttimati, OAB/SP nº 207.382.

*(assinado digitalmente)*

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

*(assinado digitalmente)*

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora que, por unanimidade de votos, julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório.

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento – PER nº 16955.41826.311006.1.1.09-1258, de crédito de Cofins não cumulativa - Exportação, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo ao **1º trimestre de 2006**, no montante de R\$ 3.164.573,78. O saldo a ressarcir foi objeto das Declarações de Compensação nº 13006.01936.311006.1.3.09-6942 e nº 35117.57422.011106.1.3.09-9650.

A DRF/Vitória reconheceu em parte o direito creditório e homologou parcialmente as compensações. Foi **homologado** o montante de **R\$ 257.558,60** (duzentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e sessenta centavos); e **não homologado** o valor de **R\$ 2.907.015,18** (dois milhões, novecentos e sete mil, quinze reais e dezoito centavos).

Por retratar os fatos que sucederam no processo até a apresentação da manifestação de inconformidade, adota-se aqui o relatório da decisão recorrida, que abaixo se transcreve:

(...)

*Da análise do pleito em questão resultou o Parecer Sefis nº 174/2011, do qual se destaca o seguinte:*

*...Informa o contribuinte que no 1º trimestre de 2006, no que se refere à Cofins não-cumulativa, gerou créditos relativos a importações ou aquisições no mercado interno vinculados a receitas de exportação, ou vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, em montante superior às deduções decorrentes de operações tributadas no mercado interno, nos termos do art. 6º, §1º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, como demonstrado na tabela abaixo:*

MÊS	DATA DA FORMALIZAÇÃO DO PEDIDO	COFINS EXPORTAÇÃO		SALDO
		CRÉDITO APURADO	CRÉDITO DESCONTADO	
01/2006	31/10/2006	701.285,13	701.285,13	-
02/2006	31/10/2006	1.934.738,25	1.444.151,38	490.586,87
03/2006	31/10/2006	3.579.898,46	905.911,55	2.673.986,91
<b>TOTAL</b>		<b>6.215.921,84</b>	<b>3.051.348,06</b>	<b>3.164.573,78</b>

*...o objetivo da diligência fiscal foi verificar os procedimentos adotados pelo contribuinte no sentido de apuração dos débitos e créditos, manifestando-se sobre procedência ou não dos saldos objeto de pedido de ressarcimento e respectivas compensações. Para a análise foram considerados os valores informados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, as planilhas com o detalhamento dos valores totalizados no Dacon, e os respectivos registros contábeis.*

*Cumprе acrescentar que, apesar de o pedido de ressarcimento objeto deste procedimento referir-se ao 1º trimestre de 2006, há referência a*

saldos a ressarcir apenas em relação aos meses 02/2006 e 03/2006, como demonstrado na Tabela I.

...

## DOS DÉBITOS

### *Venda de Mercadoria com Suspensão (Soja e milho)*

O contribuinte, no 1º trimestre de 2006, comercializou produtos in natura de origem vegetal (soja e milho), destinados a fabricação de produtos destinados a alimentação humana ou animal, com suspensão da Cofins, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Entretanto, de acordo com art. 9º, §2º, da Lei nº 10.925, de 2004, na redação da Lei nº 11.051, de 2004, a suspensão seria aplicada nos termos e condições estabelecidos pela então Secretaria da Receita Federal; o que ocorreu com a edição da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24/03/2006, publicada no DOU em 04/04/2006, posteriormente IN SRF nº 660, de 17/07/2006. Ou seja, tratava o dispositivo legal de uma norma de eficácia limitada, produzindo efeitos apenas a partir da edição da norma regulamentadora, cuja publicação ocorreu em 04/04/2006.

Desse modo, as vendas relativas a soja e milho, efetuadas no 1º trimestre de 2006, classificadas pelo contribuinte como vendas com suspensão, foram incorporadas à base-de-cálculo da Cofins para apuração da contribuição devida, como detalhado abaixo:

TABELA III

COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA  
RECEITA COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO

MÊS	VALOR VENDAS	COFINS (7,6%)
02/2006	1.677.538,15	127.492,90
03/2006	1.985.164,89	150.872,53
<b>TOTAL</b>	<b>3.662.703,04</b>	<b>278.365,43</b>

Os dados estão apresentados detalhadamente no **anexo I**.

## DOS CRÉDITOS

### *Bens utilizados Insumos*

... especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, constante da linha 2, da ficha 16A do Dacon, referente a apuração dos créditos da Cofins, objeto deste tópico, foram desconsiderados os itens classificados pelo contribuinte como insumos que não tiveram ação direta sobre o produto fabricado (os insumos indiretos) e os bens contabilmente registrados no ativo imobilizado, como detalhados no **anexo II**.

Foram excluídos os itens contidos nas contas relativas a **material de limpeza, vestuários** (incluindo uniformes e equipamentos de segurança dos trabalhadores, uniformes), **alimentação** (incluindo refeições de trabalhadores, mesmo quando abrangido pelo Programa de Alimentação do Trabalhador, almoços de negócios, bebidas, despesas

de copa e cozinha), **treinamentos, entretenimentos, despesas médicas, viagens** (incluindo hospedagem, combustíveis, feiras e eventos). Para essas despesas, apesar de sua importância na rotina da empresa, não há previsão legal para apropriação de créditos na sistemática da não-cumulatividade da Cofins. Foram também excluídos os itens relativos a **materiais de laboratório, de escritório, suprimentos de informática, telefonia**, também importantes como **suporte às atividades operacionais da empresa**, mas apenas indiretamente relacionadas à planta produtiva, não havendo previsão legal para apropriação de créditos na sistemática da não-cumulatividade da Cofins.

No que tange especificamente à conta 133020.502, relativa ao suprimento **lenha**, as exclusões referem-se a aquisições de pessoas físicas e a despesas relativas ao corte da madeira. Com relação às **aquisições de lenha de pessoas físicas**, como se sabe, um dos pressupostos para a obtenção de créditos na sistemática da não-cumulatividade da Cofins é a aquisição de pessoas jurídicas domiciliadas no País, com as exceções previstas na lei (o que não foi o caso do item sob análise), de acordo com o art. 3º, §3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003. Quanto às despesas referentes a **corte de madeira**, trata-se de serviços prestados na floresta, sem relação direta com o produto em elaboração na indústria...

As contas 133160.501 e 616018.501 contemplam uma ampla variedade de itens, enquadradas pelo contribuinte a título de **manutenção e conservação**: materiais de limpeza, conservação, segurança, escritório, e pequenos reparos, para os quais não se verificou a vinculação direta com o produto em elaboração. Desse modo, foram também excluídos da base-de-cálculo da apuração dos créditos.

Quanto aos itens contabilizados no **ativo imobilizado**, grupo 180000, há expressa vedação, no que se refere a bens utilizados como insumos, à sua apropriação para fins de apuração de créditos, nos termos do art. 8º, §4º, I, "a", da IN SRF nº 404, de 2004.

### **Serviços utilizados como Insumos**

...especificamente em relação aos serviços utilizados como insumos, constante da linha 3, da ficha 16A do Dacon, referente a apuração dos créditos da Cofins, objeto deste tópico, foram desconsiderados os itens classificados pelo contribuinte como insumos que, no caso da indústria, não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou no caso da unidade prestadora de serviços, não tenham sido aplicados ou consumidos na prestação do serviço, tais como: **fretes** (fiscal/diversos e transferência entre unidades da ADM); e **serviços diversos** como limpeza, jardinagem, mão-de-obra sem especificação, manutenção de florestas, corte de madeira, combate a insetos, serviços de inspeção e supervisão, manutenção de ar-condicionado, análises laboratoriais, calibração de equipamentos laboratoriais, auditorias e consultorias, manutenção de máquinas e equipamentos fora da fábrica, manutenção efetuada por pessoa física, representação comercial, transporte de funcionários, aplicação de pavimentação, aluguel de toalhas, serviço de água e esgoto, etc. Os dados estão expressos detalhadamente no **anexo III**.

No que se refere aos créditos apropriados em relação aos serviços utilizados como insumos na filial **Santos Armazenadora**, cabe o esclarecimento de que a unidade atua na armazenagem e na prestação de serviços relacionados ao comércio exterior e atende tanto à própria ADM quanto a terceiros (outras empresas que contratam seus serviços em razão da sua estrutura física e de sua expertise). Quando atende a terceiros, a unidade atua efetivamente como **prestadora de serviços**. Quando atende à própria ADM, as despesas relativas aos serviços portuários caracterizam-se como despesas vinculadas à comercialização, não havendo, neste caso, previsão legal para apropriação de créditos na sistemática da não-cumulatividade da Cofins. Nesse sentido, foram glosados os créditos apurados sobre despesas classificadas como “condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)”, para as quais não foi possível identificar sua vinculação inequívoca com serviços prestados a terceiros, nos termos do art. 8º, §4º, II “b”, da IN SRF nº 404, de 2004, combinado com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

#### **Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

...

O contribuinte, na filial Rondonópolis, apropriou-se de créditos relativos a depreciação de **vagões**, como detalhado no **anexo IV**. Os vagões atendem a parte da demanda de transporte do contribuinte. São, portanto, úteis e necessários às atividades da empresa, entretanto operam fora da fábrica, não sendo propriamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, como pressupõe o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

#### **Crédito Presumido**

...

Dos documentos analisados e das informações prestadas pelo contribuinte, verificou-se que o crédito presumido foi apurado, em parte, com base nas aquisições realizadas nos respectivos períodos, considerando-se a data de emissão das notas fiscais pelos fornecedores e os valores nelas expressos. Mas também apurou o contribuinte crédito presumido com base no preço médio da unidade da soja estocada, quando de sua transferência do armazém para a indústria (calculado em relação ao estoques armazenados decorrentes de aquisições pretéritas, que, de acordo com o contribuinte, remonta ao ano de 2003). Entretanto, estabelece o art. 8º, §2º, da Lei nº 10.925, de 2004, que “o direito ao crédito presumido” da Cofins “só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, **no mesmo período de apuração**, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País (...)”.

...

No **anexo V** estão discriminados os valores relativos às glosas efetuadas a título de créditos presumidos indevidamente apropriados pelo contribuinte.

#### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/01/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 31/01/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 02/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O somatório das glosas efetuadas, discriminadas mensalmente, estão expressas na tabela abaixo:*

TABELA VIII  
COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA  
GLOSAS - 1º TRIMESTRE DE 2006

MÊS	SUSPENSÃO	BENS INSUMOS	SERVIÇOS INSUMOS	DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	CRÉDITO PRESUMIDO	TOTAL
02/2006	127.492,90	43.552,40	571.705,43	44.058,83	1.858.811,73	2.645.621,30
03/2006	150.872,53	61.793,35	451.152,10	44.058,83	1.708.551,50	2.416.428,31
<b>TOTAL</b>	<b>278.365,43</b>	<b>105.345,75</b>	<b>1.022.857,53</b>	<b>88.117,66</b>	<b>3.567.363,24</b>	<b>5.062.049,61</b>

*Na homologação dos créditos, considerando os dados expressos no pedido de ressarcimento formalizado pelo contribuinte, concluiu-se o seguinte:*

TABELA IX  
COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA  
HOMOLOGAÇÕES DE CRÉDITOS - 1º TRIMESTRE DE 2006

MÊS	PEDIDO DE RESSARCIMENTO	GLOSAS	CRÉDITOS HOMOLOGADOS	CRÉDITOS NÃO HOMOLOGADOS
02/2006	490.586,87	2.645.621,30	-	490.586,87
03/2006	2.673.986,91	2.416.428,31	257.558,60	2.416.428,31
<b>TOTAL</b>	<b>3.164.573,78</b>	<b>5.062.049,61</b>	<b>257.558,60</b>	<b>2.907.015,18</b>

*Cumprir registrar que, com relação ao mês 02/2006, apesar de serem glosados valores superiores ao saldo a ressarcir informado pelo contribuinte, não foi constituído crédito tributário do saldo remanescente, uma vez que, não caracterizadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, impôs-se a aplicação da decadência, tal como disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966.*

### **PROPOSIÇÃO**

*Pelo que foi exposto, proponho o deferimento apenas parcial do direito creditório requerido pelo contribuinte no pedido de ressarcimento nº 16955.41826.311006.1.1.09-1258, relativo a créditos originados da sistemática da não-cumulatividade da Cofins nos meses de fevereiro e março de 2006, apurado nos termos da Lei nº 10.833, de 2003 e, conseqüentemente, a fim de que surta os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, proponho que seja homologada apenas parcialmente as respectivas compensações, objeto da declarações nºs 13006.01936.311006.1.3.09-6942 e 35117.57422.011106.1.3.09-9650, nos seguintes termos: **homologar** R\$ 257.558,60 (duzentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e sessenta centavos); e **não homologar** R\$ 2.907.015,18 (dois milhões, novecentos e sete mil, quinze reais e dezoito centavos).*

*Com lastro no Parecer acima, a DRF/VITÓRIA exarou o Despacho Decisório de fl. 45, assim decidindo:*

**APROVO** o Parecer DRF/VIT/Sefis nº 174/2011 e, de acordo com o seu teor, nos termos do disposto no art. 280, VI, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 125, de 2009, **DEFIRO PARCIALMENTE** o direito creditório do contribuinte relativo à não-cumulatividade da Cofins de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, apurada nos meses de

fevereiro e março de 2006. Conseqüentemente, **HOMOLOGO PARCIALMENTE A COMPENSAÇÃO** objeto das declarações nºs 13006.01936.311006.1.3.09-6942 e 35117.57422.011106.1.3.09-9650, nos seguintes termos: valor homologado R\$ R\$ 257.558,60 (duzentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e sessenta centavos); e valor não homologado R\$ 2.907.015,18 (dois milhões, novecentos e sete mil, quinze reais e dezoito centavos).

Cientificada do Despacho Decisório, em 18/10/2011 (fl. 444), a contribuinte apresentou, em 17/11/2011, a Manifestação de Inconformidade de fls. 446 a 481, na qual alega, em preliminar, a nulidade do Despacho Decisório recorrido por cerceamento do direito de defesa. No mérito, a manifestante apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

- a despeito de o parágrafo 2º do art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, fazer menção a “termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF”, é claro que a Receita Federal somente poderia se limitar a regulamentar os procedimentos para aplicação da suspensão de PIS e Cofins, não podendo criar novas regras ou alterar o benefício fiscal definido em Lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade;

- a IN 636/2006, regulamentando a aplicação da suspensão do PIS e da Cofins, confirmou a produção dos efeitos retroativos a 1º de agosto de 2004 (vigência original da Lei nº 10.925/2004);

- a leitura da IN nº 660/2006, que revogou a IN nº 636/2006, revela que não houve qualquer alteração na forma de aplicação da suspensão do PIS e da Cofins, exceto, quanto à vigência da suspensão;

- o STJ reconheceu a vigência da suspensão das contribuições desde de dezembro de 2004, afastando a aplicação do art. 11 da IN nº 660/2006;

- a defendente entende que todos os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e utilizados, direta ou indiretamente, na produção de bens ou na prestação de serviços devem ser considerados como insumos para fins de determinação dos créditos de PIS e Cofins. Foi esse o claro intuito do legislador ao criar o sistema de créditos e débitos dessas contribuições, sendo equivocada e ilegal, ante a falta de embasamento em lei, a utilização de conceitos próprios do IPI para tanto;

- a legislação do PIS e da COFINS não traz conceito de insumos e não faz referência à legislação do IPI, portanto, deve ser utilizado o conceito genérico de insumo;

- o PIS e a COFINS incidem sobre a receita da pessoa jurídica, de forma que a não cumulatividade dessas contribuições deve considerar os elementos físicos e funcionais que colaboram para a formação dessa receita, não se restringindo aos insumos aplicados diretamente e consumidos no curso do processo produtivo;

- a título de argumentação, vale ressaltar que a materialidade do PIS e da COFINS é muito mais próxima da do IRPJ do que da do IPI. Se fosse necessário buscar fundamento em legislação tributária anterior

*para definir os elementos geradores de créditos de PIS e COFINS (o que se admite para fins de argumentação), dever-se-ia utilizar a legislação do IRPJ;*

*- o entendimento de que o conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade das contribuições deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários para a atividade da empresa já vem sendo adotado pelo CARF;*

*- apesar de o serviço de frete não ser aplicado diretamente no processo de produção, é incontestável que ele é absolutamente necessário e intrínseco a essa atividade de produção. Aliás, se não há a transferência das matérias-primas dos armazéns para a fábrica, a fase de produção não pode ser sequer iniciada;*

*- para garantir que os créditos de PIS e COFINS sejam apropriados somente com relação aos bens e serviços portuários utilizados na prestação de serviços a terceiros, a interessada utiliza dois métodos, dependendo da natureza dos custos ou despesas;*

*- para os serviços de classificação, inspeção, controle de qualidade, lancha (leitura de calado) e para os valores pagos à Companhia Docas - CODESP relacionados à quantidade de mercadoria embarcada no porto e ao tempo em que o navio ficou atracado no porto, a segregação dos serviços prestados a terceiros dos serviços prestados à própria interessada é feita a cada embarque;*

*- a impugnante realiza o levantamento da quantidade embarcada, verifica a proporção entre os produtos próprios e os produtos de terceiros e aplica a proporção com relação aos custos e despesas relacionados ao embarque. Então, somente a parte dos custos e despesas correspondente aos produtos de terceiros gera créditos de PIS e COFINS;*

*- para custos e despesas não diretamente relacionados aos embarques, tal como almoxarifado, combustível, condomínio portuário, manutenção e limpeza, a segregação dos serviços prestados a terceiros dos serviços prestados à própria interessada é feita com base no volume total movimentado por mês;*

*- a impugnante verifica o volume total movimentado na filial no mês, obtém a proporção entre o volume próprio e o volume de terceiros e aplica a proporção sobre os custos e despesas mencionados acima. Novamente, somente a parte dos custos e despesas associados à movimentação de produtos de terceiros gera crédito de PIS e COFINS;*

*- ou seja, apesar de não ser possível uma vinculação exclusiva dos gastos cujos créditos de PIS e COFINS foram glosados pelas autoridades fiscais aos serviços prestados a terceiros, é incontestável que essa vinculação existe, de forma que os créditos devem ser admitidos;*

*- transporte dos produtos da fábrica para o porto é absolutamente essencial às suas atividades fabris, de forma que a depreciação dos vagões deve dar direito a crédito do PIS e da COFINS;*

- o artigo 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, prevê a geração de créditos sobre fretes de produtos acabados. Assim, se o pagamento a terceiros de frete gera direito a crédito, não há porque negar o crédito de depreciação de vagão que faz exatamente a mesma função que um transportador terceirizado;

- o artigo 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, determina que as pessoas jurídicas produtoras de determinados produtos de origem animal e vegetal fazem jus a crédito presumido de PIS e de COFINS sobre aquisições de produtos in natura de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas sujeitas à suspensão dessas contribuições em suas operações;

- considerando que adquire soja in natura para a produção de derivados, tais como óleo de soja e farelo de soja, a interessada registrou, com base no dispositivo legal acima, créditos presumidos de PIS e COFINS sobre as operações realizadas nas condições estabelecidas na legislação;

- a operação de soja é realizada, essencialmente, em cinco fábricas (filiais) da interessada: Rondonópolis, Uberlândia, Campo Grande, Três Passos e Joaçaba. As fábricas de Três Passos e Joaçaba adquirem a soja in natura diretamente dos fornecedores. Já as fábricas de Rondonópolis, Uberlândia e Campo Grande, que são consideradas sedes regionais da empresa, recebem a soja in natura em transferência de outras filiais que adquirem o produto dos fornecedores;

- o valor das Notas Fiscais que acompanham a entrega dos produtos adquiridos pelas filiais comerciais da Impugnante, por não refletir o efetivo preço de aquisição desses produtos, não pode servir como base para a apuração dos créditos presumidos de PIS e COFINS;

- o valor constante das Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores no curso dos contratos de compra e venda de soja não consiste no preço da soja — que somente é determinado no encerramento do contrato, após a entrega total dos produtos — mas uma mera estimativa, uma vez que celebra contrato de compra e venda com preço a fixar. Ou seja, há diferença temporal entre o recebimento da soja e a determinação do preço, que somente é ajustada no momento do fechamento do contrato;

- decidiu adotar como base para a determinação desses créditos o preço médio da soja para cada filial comercial. Os créditos presumidos de PIS e COFINS somente são apropriados pela Interessada no momento da transferência entre a filial e a fábrica, com base no preço médio acumulado nesse momento. Pela peculiaridade da operação, a metodologia não está prevista na legislação fiscal.

Ao final requer preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório em vista do claro cerceamento de defesa decorrente da não indicação do critério utilizado na valoração dos créditos glosados e reconhecidos pelas autoridades fiscais. No mérito, requer a reforma parcial do Despacho Decisório recorrido para que seja reconhecido, integralmente, o crédito da Cofins relativa ao 1º trimestre de 2006 e, assim, homologadas as respectivas compensações.

A interessada apresentou, em 19/12/2013, as razões adicionais de defesa, fls. 558 a 561, acompanhadas dos documentos de fls. 562 a 605.

(...)

Mediante o Acórdão nº 09-50.009, de 27/02/2014, a 1ª Turma da DRJ/Juiz de Fora indeferiu a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

**DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.**

*Deve ser rejeitada a preliminar de nulidade, quando o Despacho Decisório contém a fundamentação legal e as informações e orientações necessárias ao exercício da plena defesa do contribuinte, em observância estrita ao rito do processo administrativo fiscal.*

**REGIME NÃO CUMULATIVO. VENDAS COM SUSPENSÃO. VIGÊNCIA.**

*Somente a partir de 04/04/2006, como estabelecido pela IN SRF nº 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade da Cofins não cumulativa em relação às vendas efetuadas nos moldes previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.*

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.*

**INSUMOS. TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.**

*Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não cumulativa, por não se classificarem como insumos do produto.*

**RATEIO. DESPESAS COMUNS.**

*Não há previsão legal para rateio de despesa, encargo ou custo comuns quando apenas uma parte poderia gerar crédito e outra parte são despesas vinculadas à comercialização.*

**CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.**

*Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda. Diante disso, os encargos de depreciação dos vagões utilizados no transporte de insumos, não são passíveis de gerar crédito da contribuição.*

**CREDITO PRESUMIDO. CONTRATO DE PREÇO A FIXAR.**

*A apuração do crédito presumido com base no preço médio da soja para cada filial comercial não encontra amparo legal.*

A contribuinte foi regularmente notificada da decisão de primeira instância com a abertura dos arquivos correspondentes no sistema *e-processo* em 20/03/2014. Em 04/04/2014 deu-se a ciência por decurso de prazo.

Em 16/04/2014, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), alegando, em síntese, que:

PRELIMINARMENTE

***Da nulidade da decisão de primeira instância administrativa***

As autoridades julgadoras de primeira instância desconsideraram as alegações e documentos apresentados pela Recorrente em sede de defesa e proferiram sua decisão de forma desvinculada aos argumentos e provas e, portanto, de forma totalmente desmotivada.

Essa reprovável conduta fica bastante clara no que concerne aos serviços portuários prestados pela filial de Santos, pois, a despeito de a Recorrente ter demonstrado, em sua manifestação de inconformidade, a metodologia utilizada para a apropriação das despesas com serviços utilizados como insumo na prestação de serviços portuários a terceiros e, ainda, ter apresentado petição juntando toda a documentação necessária para a quantificação e verificação da regularidade dos créditos de Cofins advindos de tais despesas, as autoridades julgadoras desconsideraram o que foi apresentado nos autos e preferiram, à margem dos fatos e dos documentos, concluir que não haveria como se autorizar a tomada dos referidos créditos eis que decorrentes de um "rateio de custos" sem autorização legal.

Não há como se aceitar que a disputa seja resolvida em primeira instância através da mera transcrição de dispositivos legais, a qual, nem de longe, pode ser considerada como sendo suficiente para provê-la da mandatária motivação.

A falta de motivação de uma decisão configura cerceamento de defesa, da ampla defesa e do contraditório, em afronta ao previsto no artigo 5º, LV da Constituição Federal. Assim, resta clara a nulidade da decisão de primeira instância administrativa, a qual deve ser substituída por nova decisão, que, desta vez, traga a devida motivação aos diversos pontos em disputa.

NO MÉRITO:

***a. Da suspensão da Cofins sobre vendas de soja e milho***

A despeito de o parágrafo 2º do art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, fazer menção a "termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF", é claro que a Receita Federal somente poderia se limitar a regulamentar os procedimentos para aplicação da suspensão de PIS e Cofins, não podendo criar novas regras ou alterar o benefício fiscal definido em Lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

A IN 636/2006, regulamentando a aplicação da suspensão do PIS e da Cofins, confirmou a produção dos efeitos retroativos a 1º de agosto de 2004 (vigência original da Lei nº 10.925/2004).

A leitura da IN nº 660/2006, que revogou a IN nº 636/2006, revela que não houve qualquer alteração na forma de aplicação da suspensão do PIS e da Cofins, exceto, quanto à vigência da suspensão.

Fixou-se o entendimento de que a referida suspensão aplica-se desde 1º de agosto de 2004 nos Acórdãos do CARF nºs 3401-002.070, .071, .072 e .078.

Também o STJ reconheceu a vigência da suspensão das contribuições desde de dezembro de 2004, afastando a aplicação do art. 11 da IN nº 660/2006.

***b. Do conceito de insumos para fins de registro de crédito de COFINS no regime não cumulativo:***

A Recorrente entende que todos os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e utilizados, direta ou indiretamente, na produção de bens ou na prestação de serviços devem ser considerados como insumos para fins de determinação dos créditos de PIS e COFINS. Por outro lado, as dd. autoridades fiscais e julgadoras, entendem que somente poderiam ser considerados como insumos, para fins de geração de créditos de PIS e COFINS, os bens e serviços aplicados diretamente na produção de bens, ou seja, com a aplicação da legislação do IPI para a definição de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

A legislação do PIS e da COFINS não traz conceito de insumos, dessa forma, atendendo ao determinado no artigo 109 do Código Tributário Nacional, deve-se utilizar o conceito genérico de insumo, qual seja, todos os bens corpóreos ou incorpóreos aplicados direta ou indiretamente na produção de bens ou serviços.

A legislação do PIS e da COFINS afasta-se implicitamente da legislação do IPI pela própria natureza dos créditos admitidos, pois admite créditos com relação a diversos elementos que certamente não seriam passíveis de crédito de IPI, como é o caso de serviços, combustíveis e lubrificantes.

A materialidade do PIS e da COFINS não é semelhante à materialidade do IPI. O PIS e a COFINS incidem sobre a receita da pessoa jurídica, de forma que a não cumulatividade dessas contribuições deve considerar os elementos físicos e funcionais que colaboram para a formação dessa receita, não se restringindo aos insumos aplicados diretamente e consumidos no curso do processo produtivo.

A própria legislação do PIS e da COFINS determina que os créditos dessas contribuições são distintos daqueles calculados para fins de IPI. A própria regulamentação da Receita Federal do Brasil indica que custos, despesas e encargos geram créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, sem que haja qualquer restrição aos bens aplicados e consumidos diretamente na produção de bens e serviços.

Dessa forma, no presente caso, devem ser admitidos os créditos de COFINS relativos a bens e serviços pertinentes à produção de bens e à prestação de serviços, como é o

caso dos vestuários, material de limpeza, material de laboratório, treinamentos, fretes, serviços portuários, etc.

Despesas com fretes para transporte de matéria-prima entre armazéns e fábricas da Recorrente

As dd. autoridades fiscais glosaram os créditos relativos a frete sobre transferências entre estabelecimentos da Recorrente. Nos Pareceres SEFIS, as dd. autoridades fiscais reconhecem expressamente que se tratam de "deslocamentos entre as unidades da própria ADM, como o envio da matéria-prima do armazém para a fábrica" e que "os produtos são transportados dos armazéns para as fábricas com notas fiscais de simples remessa emitidas pela própria ADM."

Dessa forma, mesmo reconhecendo que as despesas com fretes foram incorridas para o transporte de matéria-prima para dentro de suas unidades fabris e que, portanto, referidas despesas estão intrinsecamente vinculadas à produção do farelo e do óleo de soja fabricados e vendidos pela Recorrente, as dd. autoridades fiscais preferiram ater-se a uma interpretação estritamente literal do artigo 3º, IX da Lei n.º 10.833/2003 para denegar o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais despesas. Na mesma linha, foi a decisão recorrida.

No entanto, sem o transporte da matéria-prima entre os estabelecimentos da empresa, não haveria produção e, assim, não seria possível a posterior venda das mercadorias. De forma que, mesmo sendo antes da efetiva operação de venda de mercadorias, os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa na situação específica são despesas extremamente necessárias para a manutenção das atividades de comercialização de produtos. O frete entre estabelecimentos da empresa consiste em um genuíno insumo na fabricação dos produtos da Recorrente e, portanto, devem gerar créditos de PIS e COFINS. Esse frete compõe o custo da mercadoria, nos termos do artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, conforme já decidido nos Acórdãos 3403-002.753, 3403002.750, 3403-002.751 e outros.

Insumos na prestação de serviços portuários a terceiros

As dd. autoridades fiscais glosaram parcela dos créditos de PIS e COFINS apropriados pela filial de Santos alegando que "foram glosados os créditos apurados sobre despesas classificadas como 'condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)' para as quais não foi possível identificar sua vinculação inequívoca com os serviços prestados a terceiros".

Diante das alegações de defesa apresentadas pela Recorrente, as dd. autoridades julgadoras analisaram a questão da glosa de créditos de serviços portuários e, inovando com relação ao próprio Despacho Decisório, concluíram que a razão pela não aceitação dos créditos em disputa residiria no presumido fato de que se teria em mãos um "rateio de despesas" na forma prevista no artigo 3º, §§ 7º, 8º e 9º da Lei n.º 10.637/2002. Contudo, bastaria a leitura dos autos para que os dd. julgadores *a quo* observassem que a disputa em exame não se trata de "rateio de despesas".

A Recorrente presta serviços portuários através de sua filial de Santos, sendo que parte desses serviços se reverte em benefício próprio (transporte de mercadorias da própria ADM) e parte desses serviços é prestado a terceiros, não vinculados à Recorrente. Os custos e despesas relacionadas aos insumos adquiridos para a prestação desses serviços, diferentemente do que concluíram os d. julgadores, não são rateados com outras pessoas jurídicas mas, sim,

integralmente arcadas pela Recorrente, sendo que apenas e tão somente a parcela dos referidos insumos que dizem com a prestação de serviços a terceiros é que foi considerada para fins de cálculos dos créditos de PIS e COFINS ora em disputa.

Para os serviços de classificação, inspeção, controle de qualidade e lancha (leitura de calado) contratados pela Recorrente e para os valores pagos à Companhia Docas do Estado de São Paulo ("CODESP") relacionados à quantidade de mercadoria embarcada no porto e ao tempo em que o navio ficou atracado no porto, a segregação entre os serviços portuários prestados a terceiros daqueles prestados à própria Recorrente é feita a cada embarque.

Para custos e despesas não diretamente relacionados aos embarques, tais como, almoxarifado, combustível, condomínio portuário, manutenção e limpeza, a segregação entre os serviços portuários prestados pela filial de Santos a terceiros daqueles prestados à própria Recorrente é feita com base no volume total de produtos movimentado por mês.

Essas atividades e o critério para registro dos créditos de PIS e COFINS são facilmente comprovados através dos registros mantidos pela Recorrente, que demonstram, detalhadamente, o procedimento adotado para a segregação dos custos e despesas relacionados ao embarque de produtos próprios e de terceiros em navios atracados no Porto, os quais são juntados novamente aos autos. A recorrente cita como exemplo o mês de fevereiro de 2006 para comprovação da proporcionalidade dos créditos.

A legitimidade dessa parcela dos créditos foi reconhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão 3403-002.750, de 25 de fevereiro de 2014, em outro processo em que a Recorrente é parte, cujos documentos são idênticos aos juntados nestes autos.

#### Depreciação de vagões

As dd. autoridades fiscais e julgadoras alegam que, por não estarem dentro da fábrica, os vagões não participariam do processo de industrialização dos bens, de forma que esse crédito não poderia ser admitido.

No entanto, na linha já exposta no recurso voluntário, a Recorrente reforça que o transporte dos produtos da fábrica para o porto é absolutamente essencial às suas atividades fabris, de forma que a depreciação dos vagões deve dar direito a crédito do PIS e da COFINS, devendo-se ressaltar que o artigo 3º, inciso IX da Lei n.º 10.833/2004 prevê a geração de créditos sobre fretes de produtos acabados. Assim, se o pagamento a terceiros de frete gera direito a crédito, não há porque negar o crédito de depreciação de vagão que faz exatamente a mesma função que um transportador terceirizado.

#### *c. Crédito presumido*

As dd. autoridades fiscais glosaram parte do crédito presumido de COFINS registrado pela Recorrente no 1º trimestre de 2006, com base no artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004. De acordo com as dd. autoridades, apesar de a Recorrente ter direito de calcular referido crédito nas aquisições de soja realizadas diretamente através de seus estabelecimentos fabris, não poderia ter registrado esse mesmo tipo de crédito sobre as aquisições de soja efetuadas através de seus estabelecimentos comerciais (silos), eis que, nessa situação

específica, foram os créditos calculados com base em notas fiscais de transferência dos silos para a fábricas, fora do período da aquisição da soja.

O valor constante das Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores no curso dos contratos de compra e venda de soja não consiste no preço da soja - que somente é determinado no encerramento do contrato, normalmente após a entrega total dos produtos - mas uma mera estimativa, de forma que há diferença temporal entre o recebimento da soja e a determinação do preço, que somente é ajustada no momento do fechamento do contrato. Em outras palavras, o valor constante da Nota Fiscal emitida pelo produtor pode ser inferior ou superior ao preço do produto, que é fixado no fechamento do contrato, de acordo com um preço médio de compra pela Recorrente.

Essa forma de contratação é padrão para o mercado de *commodities* e é decorrente da significativa oscilação do preço desse tipo de produto em curtos espaços de tempo.

O preço da soja pode variar significativamente dentro de uma mesma safra, sendo que a celebração de contratos com preço a fixar consiste em uma forma de resguardar os direitos tanto dos produtores quanto dos adquirentes.

Nesse contexto, conclui-se que o valor das Notas Fiscais que acompanham a entrega dos produtos adquiridos pelas filiais comerciais da Recorrente, por não refletir o efetivo preço de aquisição desses produtos, não pode servir como base para a apuração dos créditos presumidos de PIS e COFINS.

O artigo 8º, §3º da Lei nº 10.925/2004 determina a forma de apuração desses créditos sobre o valor das aquisições, o que, na operação da Recorrente, não corresponde ao valor individual de cada Nota Fiscal recebida pelas filiais comerciais.

Dessa forma, para evitar distorções nos cálculos dos créditos presumidos de PIS e COFINS, a Recorrente decidiu adotar como base para a determinação desses créditos o preço médio da soja para cada filial comercial. Pela peculiaridade da operação, não obstante a essa metodologia não esteja expressamente prevista na legislação fiscal, ela é, sem dúvida, a mais consistente e razoável, tanto para a Recorrente como para o fisco Federal.

E nem se diga, como tentaram as dd. autoridades fiscais, que a Recorrente não teria como identificar a origem dos créditos presumidos de PIS e COFINS, pois a Recorrente tem controle (e apresentou todos os documentos no curso do procedimento fiscal) das entradas em suas filiais, das devoluções e da apuração do preço médio acumulado.

A Recorrente apresentou parecer elaborado pelo Professor Roque Carrazza especificamente com relação ao crédito presumido de PIS e COFINS previsto na Lei nº 10.925/2004, no qual foi confirmado que a Recorrente tem direito a apropriação de tais créditos presumidos nas operações em que a soja *in natura* é adquirida pelos estabelecimentos comerciais da empresa (silos) e que, diante da complexidade dos contratos de compra e venda de soja, tal crédito presumido pode ser calculado sobre o custo médio das aquisições da soja.

Alternativa e subsidiariamente, a Recorrente requer, com relação ao crédito presumido de COFINS, que, caso seja rejeitado o método adotado para apuração de tal crédito, seja o julgamento convertido em diligência para a apuração do crédito presumido sobre o volume total de aquisições de soja por suas filiais comerciais para o período.

É o relatório.

## Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

A primeira questão controversa diz respeito ao início da vigência da suspensão das contribuições não cumulativas prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que segue transcrito:

*Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

***§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)***

Conforme expresso no art. 17 da própria Lei nº 10.925/2004, a referida suspensão deveria produzir efeitos a partir de 1º de agosto de 2004:

*Art. 17. Produz efeitos:*

*(...)*

*III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei;*

*(...)*

A então Secretaria da Receita Federal veio regulamentar a referida suspensão, nos termos do §2º do art. 9º acima transcrito, com a Instrução Normativa SRF nº 636, de **24/03/2006**, que entrou em vigor na data de sua publicação - 04/04/2006, mas produzia efeitos desde 1º de agosto de 2004, em consonância ao disposto no art. 17 da Lei.

Ocorre que, posteriormente, essa Instrução Normativa foi revogada pela IN SRF nº 660/2006, a qual veio dispor que a suspensão das contribuições produziria efeitos a partir de **04/04/2006**, data da publicação da primeira regulamentação (Instrução Normativa SRF nº 636/2006).

Assim, a fiscalização excluiu o benefício da recorrente relativo ao primeiro trimestre de 2006, pois anterior a 04/04/2006.

Não obstante isso, a questão de a recorrente *fazer jus ou não ao benefício da suspensão previsto na Lei* não foi analisada pela fiscalização da Unidade de origem ou pela Delegacia de Julgamento, tratando-se de matéria que não integrou a lide até o presente momento, embora possa, eventualmente, ser decorrente deste julgamento se este Colegiado venha entender por reconhecer a vigência da suspensão no período de apuração.

Nesse ponto, é relevante informar que a condição de "cerealista" da recorrente para a fruição da referida suspensão é matéria controversa nos processos nºs 11543.003201/2005-61 e 15578.000293/2009-12, também distribuídos a esta Relatora.

Assim, considerando que possa ser necessário ao julgamento final da lide por este Colegiado, entendo que, poderá a fiscalização da Unidade RFB de origem analisar se, acaso afastada, em caráter preliminar, a restrição disposta na Instrução Normativa SRF nº 660/2006 à vigência do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, a recorrente faz jus ou não ao benefício de suspensão pleiteado.

Pelo exposto, voto no sentido de **converter o julgamento em diligência** para solicitar à fiscalização da **DRF/Vitória** que:

a) Requisite **Lauda Técnico**, para detalhamento, por profissional habilitado, da atividade exercida pela recorrente, em especial, se algumas de suas filiais exerce efetivamente a atividade de "cerealista", tal como definida no art. 8º, §1º da Lei nº 10.925/04, antes de comercializar os seus produtos *in natura* de origem vegetal.

b) Considerando vigente no período de apuração a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, analise conclusivamente se a contribuinte faz jus ou não ao benefício de suspensão pleiteado e, sendo o caso, efetue o ajuste do saldo do valor a ressarcir ou compensar.

c) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

d) Devolva os autos a este Conselho Administrativo para prosseguimento após decorrido prazo de manifestação da interessada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10783.724323/2011-47  
Resolução nº **3402-000.736**

**S3-C4T2**  
Fl. 825

---

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora.

CÓPIA