



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

Processo n° 10783.724323/2011-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.170 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria Cofins
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o disposto no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições sociais no regime não cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VAGÕES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação do ativo imobilizado só geram direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo quando vinculados a bens do ativo imobilizado diretamente empregados na produção. Tratando-se de bens do ativo imobilizado empregados no transporte de produtos acabados entre a fábrica e o porto, a depreciação dos vagões não gera direito a crédito.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos reconheceu-se o benefício pleiteado de suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004; b) por maioria de votos reverteu-se as glosas relativas aos fretes de matéria-prima entre os estabelecimentos da recorrente e com as despesas de "condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)" incorridas pela filial Santos Armazenadora na prestação de serviços a terceiros, conforme rateio proposto pela contribuinte. Vencido Conselheiro Jorge Freire. Vencido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra quanto aos créditos sobre despesas de condomínio portuário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que votaram no sentido de converter o julgamento em diligência para que fosse apurado o crédito presumido na transferência entre filiais do contribuinte. 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, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

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), na seguinte forma, como consta na decisão recorrida:

(...)

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:

TABELA I
COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA
PEDIDO DE RESSARCIMENTO - 1º TRIMESTRE 2006

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
TOTAL		6.215.921,84	3.051.348,06	3.164.573,78

...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.

Cumpre 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
TOTAL	3.662.703,04	278.365,43

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

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.*

(...)

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese: a) vigência da suspensão no período de apuração; b) conceito amplo de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas; c) direito ao crédito sobre os fretes, sobre os bens e serviços portuários utilizados prestação de serviços a terceiros e sobre a depreciação de vagões utilizados no transporte da fábrica para o porto; e d) crédito presumido de soja in natura pelo valor do preço médio acumulado.

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 DEPRECIAÇÃO. 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. Pelo que resta clara a nulidade da decisão de primeira instância administrativa.

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 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 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

Sem o transporte da matéria-prima entre os estabelecimentos da empresa, não haveria produção e, assim, não seria possível a posterior venda das mercadorias. Dessa forma, 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 num 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 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

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 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, sob o argumento de que, 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 n.º 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.

Por fim, 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.

Mediante a **Resolução nº 3402-000.736– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, de 25 de janeiro de 2016, este Colegiado converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem adotasse as seguintes providências:

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.

(...)

Em conclusão da diligência esclareceu a fiscalização que "nos Laudos Técnicos apresentados, verifica-se que o contribuinte, entre suas múltiplas atividades, atuou também, no período, como cerealista; ou seja, limpando, padronizando, armazenando e comercializando produtos in natura de origem vegetal, como milho e soja em grãos". No entanto, ressalta a fiscalização que mantém o entendimento de que é incabível o reconhecimento do direito à suspensão das contribuições sobre as vendas nos meses de 02/2006 e 03/2006, eis que a vigência da referida suspensão somente vigoraria a partir de 4 de abril de 2006.

Ressalvou a fiscalização que, especificamente na competência 02/2006, apesar de terem sido glosados valores superiores ao saldo a ressarcir informado pelo contribuinte, não foi constituído crédito tributário do saldo remanescente em face da decadência. Assim, "mesmo que o CARF reconheça o direito do contribuinte à suspensão da Cofins relativa às vendas efetuadas na competência 02/2006, tal decisão (mantidas as demais glosas) não pode alterar, em termos objetivos, o montante relativo às declarações de compensação não homologadas".

Verifica-se também na diligência que os documentos fiscais solicitados por amostragem pela fiscalização à recorrente foram todos por ela apresentados (fls. 840/850).

A recorrente apresentou sua manifestação em face da diligência, reclamando da alteração do critério jurídico, vez que a fiscalização anteriormente não havia questionado sua condição de cerealista, a qual, no entanto, acabou restando confirmada com a diligência. Também alega a recorrente que a fiscalização não teria atendido plenamente à determinação deste Colegiado, eis que não teria identificado corretamente o montante do crédito caso seja reconhecido o seu direito a suspensão da contribuição.

É o breve relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

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

A preliminar, suscitada pela recorrente, de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa não pode prosperar.

O julgador de primeira instância apresentou seu conceito de bens e serviços utilizados como insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas, em consonância com as Instruções Normativas que regem a matéria, e a seguir, decidiu, motivadamente sobre todas as glosas objeto de contestação cotejando-as com os argumentos apresentados pela ora recorrente.

Com relação especificamente à glosa dos serviços portuários prestados pela filial de Santos, o julgador de primeira instância justificou a manutenção da glosa em face da ausência de previsão legal para cálculos dos créditos por meio de rateio de despesas:

(...)

Cumpra de pronto destacar que não há controvérsia quanto ao fato de que apenas os insumos vinculados à prestação de serviços a terceiros geram créditos do PIS e da Cofins. A própria interessada admite que os serviços contratados e aplicados nas operações de exportação dos produtos da ADM não devem ser incluídos na base de cálculo dos créditos apurados no regime não cumulativo. Isso porque, nesta situação, tais despesas não se caracterizam como insumo conforme definição dada pela legislação específica, mas sim despesas vinculadas à comercialização.

Caberia à interessada, portanto, a comprovação das despesas efetivamente incorridas com a prestação de serviços a terceiros. Ocorre que, de acordo com o alegado, depreende-se que a empresa utiliza-se de um mecanismo de rateio para a apropriação dos custos vinculados aos serviços prestados a terceiros.

A utilização de qualquer método de rateio é mecanismo excepcional, somente admitido quando expressamente previsto em lei. É o caso, por exemplo, da permissão estabelecida pelo art. 3º, §§ 7º e 8º da Lei 10.833, de 2003, que assim dispõe:

Art. 3º (...)

Verifica-se que a previsão de rateio aplica-se aos casos em que apenas parte da receita da pessoa jurídica está sujeita a não cumulatividade. Destaque-se que quando a lei permite o rateio, ela define em que base será efetuado - valor da receita.

No caso em exame, não há previsão legal para a utilização de rateio dos custos e despesas efetuado pela interessada. Para o aproveitamento dos créditos pretendidos, necessário se faz que a empresa mantenha escrituração efetuada de forma individualizada que permita a correta identificação das despesas vinculadas à exportação de produtos próprios e as despesas vinculadas aos serviços prestados a terceiros.

Portanto, por não estar em conformidade com a legislação que rege a matéria, o método de rateio utilizado pela empresa não se presta à comprovação dos créditos apropriados, sendo ineficaz qualquer tentativa de demonstrá-lo. Consequentemente, deve ser mantida a glosa efetuada neste item.

Diante do exposto ficam mantidas as glosas constantes do anexo III.

(...)

Razão pela qual não há que se falar, também nessa parte, da ausência de motivação da decisão recorrida, a qual possibilitou à recorrente o pleno exercício do direito de defesa no âmbito administrativo em relação à manutenção das glosas. No mais, a insurgência da recorrente diz respeito ao próprio mérito do recurso.

Assim, entendo que a preliminar de nulidade suscitada deve ser rejeitada.

MÉRITO:

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

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 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.

A matéria não comporta, a meu ver, maiores digressões, eis que a própria Lei nº 10.925/2004 determinou que o referido benefício produziria efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Estando perfeitamente definida a data do início da suspensão pela Lei, é certo que a regulamentação reservada à Secretaria da Receita Federal, nos termos do §2º do art. 9º da Lei, não dizia respeito a esse aspecto. Nesse sentido, a primeira regulamentação da suspensão dada pela Instrução Normativa SRF nº 636/2006, já tinha reconhecido a sua produção de efeitos retroativa, a partir de 1º de agosto de 2004.

Conforme bem lembrou a recorrente, a matéria já foi objeto de análise por esse CARF no Acórdão nº 3401-002.078 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária desta 3ª Seção, j. 28.11.2012, Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, no qual se fixou o entendimento de que a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 aplica-se desde 1º de agosto de 2004, conforme trecho da ementa abaixo:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

VENDA DE PRODUTOS IN NATURA. SOJA E CAFÉ. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o art. 17, III, da Lei nº 10.925, de 2004, e a Instrução Normativa nº 636, de 2006, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que atinge a venda de soja e café in natura efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real.

(...)

Assim, ao contrário do decidido pela fiscalização e pela DRJ, entendo que deve ser reconhecida a vigência da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 no período de que trata o presente processo - primeiro trimestre de 2006.

Como a questão da recorrente *fazer jus ou não ao benefício da suspensão previsto na Lei*, após o reconhecimento da sua vigência no período de apuração, não havia sido analisada pela fiscalização da Unidade de origem, eis que havia considerado que o referido benefício não estava vigente no período sob estudo, o julgamento foi convertido em diligência para tal apuração.

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

Autenticado digitalmente em 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 06/08/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANTONIO C

ARLOS ATULIM

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ao contrário do alegado pela recorrente na manifestação em face da diligência, esse fato não caracteriza alteração de critério jurídico, pois, além de não se tratar de lançamento, a condição de cerealista é requisito previsto em lei para a concessão de benefício. Ocorreu que, tendo sido afastada a preliminar de não vigência do benefício no período de apuração, tornou-se obrigatória a análise do seu mérito, o que se fez com o auxílio da diligência.

Também a questão levantada pela recorrente de que a fiscalização não teria identificado corretamente o montante do crédito caso seja reconhecido o seu direito a suspensão da contribuição não prejudica o prosseguimento do presente julgamento, pois poderá ser apurada por ocasião da execução do julgado, inclusive com o cálculo relativo a eventuais outras glosas revertidas.

Assim, tendo sido confirmada a condição de cerealista da recorrente na diligência e verificados alguns documentos fiscais por amostragem, há de ser concedido o benefício da suspensão pleiteado, reformando-se a decisão recorrida nesta parte.

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

Insurgiu-se, genericamente, a recorrente em face da interpretação da fiscalização e da autoridade julgadora de primeira instância do conceito restrito de insumos para o reconhecimento dos créditos das contribuições não cumulativas, levando em consideração a regulamentação das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Ocorre que este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo como o da legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo

produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

Há de se ressaltar, no entanto, com relação à insurgência genérica de recorrente ao conceito de insumo aplicado nas glosas, que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas não acarreta, de forma alguma, a revisão total das glosas mantidas pela decisão recorrida, a qual foi legitimamente emitida em conformidade com a regulamentação trazida pelas referidas Instruções Normativas.

Não há que se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

Por certo, não basta ao contribuinte contestar genericamente a interpretação da legislação adotada pela fiscalização e pela Delegacia de Julgamento, sem apresentar todas as razões de fato e de direito com que contesta as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pelo órgão julgador de primeira instância.

O direito ao crédito da Cofins e do PIS/Pasep não é tão abrangente como quer a recorrente e deve ser interpretado com as peculiaridades e restrições que lhe são próprias. A não cumulatividade das contribuições está totalmente regulamentada por lei ordinária, na qual

houve a opção de enumerar, de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas que são capazes de gerar o direito ao crédito.

Com efeito, no presente caso concreto, incumbe a análise por este Colegiado, dentro do seu livre convencimento racional, das glosas que foram especificamente contestadas pela recorrente.

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

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Trata o caso presente de serviço de transporte de matérias-primas entre os estabelecimentos da recorrente dentro do seu contexto produtivo, razão pela qual se enquadra como custo de produção, nos termos do art. 290, I do Regulamento do Imposto de Renda/99¹, cabendo o creditamento da Cofins com fundamento no art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Nesse sentido já foi decidido no Acórdão nº 340301.556, da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária desta Seção, j. 25 de abril de 2012, Relator Marcos Tranchesi Ortiz, conforme trecho transcrito abaixo da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

(...)

PIS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois,

¹ Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, entendo que deve ser revertida a glosa relativa ao frete de matéria-prima entre estabelecimentos da recorrente.

Insumos na prestação de serviços portuários a terceiros

No que se refere aos créditos apropriados em relação aos serviços utilizados como insumos na filial Santos Armazenadora, a fiscalização glosou somente os créditos para os quais não foi possível identificar sua vinculação inequívoca com serviços prestados a terceiros, conforme consta no Parecer:

(...)

*30. 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.*

(...)

Assim, entendeu a fiscalização que, quando a recorrente atende a terceiros, ela atua como uma autêntica prestadora de serviços, sendo cabível o creditamento da contribuição, mas quando efetua os serviços para si própria, estes se caracterizam como despesas vinculadas à comercialização do seu produto final, para as quais inexistente previsão legal para apropriação de créditos na sistemática da não cumulatividade da Cofins.

Dessa forma, o motivo da glosa não foi o rateio da recorrente entre as despesas com serviços próprios e para terceiros, conforme constou na decisão recorrida, eis que foi reconhecida pela fiscalização a parcela do direito creditório que estava vinculada, comprovadamente, à prestação de serviços pela recorrente a terceiros.

Essa questão já foi objeto de análise por este Colegiado, em situação idêntica para a recorrente, mediante o Acórdão nº 3402002.835– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 25 de janeiro de 2016:

(...)

(...) É, portanto, matéria incontroversa nos autos a correção do método de rateio da contribuinte para os serviços prestados a terceiros.

Agora resta analisar se as despesas glosadas classificadas como "condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)", possuem, de fato, vinculação inequívoca com serviços prestados a terceiros para o direito ao creditamento.

Considerando que as despesas relativas a "condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)" estão vinculadas, ainda que indiretamente, à atividade da contribuinte no âmbito portuário como um todo, seja para si própria ou para terceiros, é razoável se supor que a parcela dessas despesas, obtida por rateio já aceite pela fiscalização, está vinculada aos serviços prestados a terceiros.

Assim, afastando a interpretação restrita do conceito de insumo estabelecida pelas Instruções Normativas, em consonância com os precedentes deste CARF mencionados acima, entendo que as despesas obtidas por rateio relativas a "condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)" são essenciais e indispensáveis à prestação dos serviços portuários a terceiros, ainda que sejam indiretamente neles empregados, devendo as correspondes glosas serem revertidas.

(...)

Assim, adotando os mesmos fundamentos acima, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas a "condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)".

Depreciação de vagões

A recorrente alega 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 haveria porque negar o crédito de depreciação de vagão que faz exatamente a mesma função que um transportador terceirizado.

Os vagões utilizados para transportar produtos da fábrica para o porto, embora sejam essenciais às atividades da recorrente, não se tratam de equipamentos utilizados no seu processo produtivo, conforme exige o art. 3º, VI da Lei 10.637/2002 ("VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;").

Nesse mesmo sentido foi decidido no Acórdão nº 3403-002.761, da 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária desta Seção, j. 25/02/2014, em outro processo de interesse da recorrente, em relação a vagões utilizados para o transporte de produtos entre a fábrica e o porto, conforme trecho abaixo transcrito do Voto do Relator Antonio Carlos Atulim, que ora **adoto como fundamentação, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99:**

DEPRECIÇÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO (VAGÕES)

A fiscalização motivou esta glosa no fato de que os vagões não são bens utilizados diretamente na produção.

A recorrente alegou, em síntese, que os vagões são utilizados no transporte de produtos entre a fábrica e o porto. Alegou que se o art. 3º, LX, da Lei nº 10.833/03 autoriza a tomada do crédito sobre fretes de produtos acabados, não haveria motivo para negar o crédito sobre a depreciação dos vagões, que cumprem a mesma função de um transportador terceirizado.

O problema no argumento da recorrente é que o custo com frete na operação de venda está previsto expressamente na lei como hipótese autorizadora do crédito, enquanto que em relação a bens do imobilizado esse direito só existe em relação aos bens aplicados diretamente na produção, conforme dispõem os arts. 3º, VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Também o art. 290, III, do RIR/99 estabelece que a despesa de depreciação só será considerada como custo de produção se estiver vinculada a bem aplicado na produção.

No caso concreto, não há direito de tomar o crédito sobre a depreciação dos vagões, pois é incontroverso que os vagões não são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

b. Crédito presumido

Conforme exposto no Parecer, a fiscalização procedeu às glosas sobre as aquisições em que o contribuinte apurou o crédito presumido com base no preço médio da soja estocada, no momento da sua transferência do armazém para a indústria, o que impossibilitou a análise da fiscalização se tais aquisições se refeririam ao mesmo período de apuração, conforme trecho abaixo do Parecer:

(...)

*36. 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 (...)”. Ou seja, na apuração do crédito presumido deve o contribuinte considerar o valor efetivo das aquisições efetuadas nas respectivas datas de emissão das notas fiscais pelos fornecedores. Desse modo é possível ao Órgão Fiscalizador **efetuar diretamente as verificações relativas às aquisições,***

notadamente preços (se compatíveis com o que se pratica no mercado naquele momento) e a qualificação dos fornecedores, tópicos sensíveis à validação dos créditos presumidos na sistemática da não-cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Do modo como procedeu o contribuinte, tal verificação só seria possível com a análise da composição dos estoques armazenados, impondo à RFB, ao contrário do que estabelece a lei, a retroatividade do procedimento fiscal a períodos anteriores aos demonstrativos (Dacon's) de referência apresentados pelo próprio contribuinte, a períodos anteriores aos meses de referência dos pedidos de ressarcimento e respectivas declarações de compensação, e fora do âmbito de abrangência temporal do Mandado de Procedimento Fiscal em curso. Afinal, de que outro modo poderia ser comprovada a procedência dos créditos e se esses ditos créditos já não foram utilizados no passado para abater as contribuições devidas nos respectivos períodos de apuração? Ou seja, não pode o contribuinte, no âmbito tributário, a título de melhor controle interno de suas operações, ignorar o critério temporal formalmente estabelecido e adotar metodologia diversa da prevista em lei, principalmente se este método causa prejuízo ou impossibilita as verificações imprescindíveis à constituição de créditos tributários ou a homologações decorrentes de procedimentos fiscais conduzidos pela RFB.

37. Assim, observando-se o procedimento legal estabelecido para a apuração do crédito presumido, tal como previsto no art. 8º, §2º, e §3º, III, da Lei nº 10.925, de 2004, foram efetuadas as glosas como demonstrado sinteticamente na tabela abaixo:

MÊS	DACON	VALORES CONSIDERADOS	VALORES NÃO CONSIDERADOS	GLOSAS	
				BASE DE CÁLCULO (35%)	COFINS (7,6%)
02/2006	102.485.968,51	32.605.828,21	69.880.140,30	24.458.049,10	1.858.811,73
03/2006	123.771.840,08	59.540.580,56	64.231.259,52	22.480.940,83	1.708.551,50
TOTAL	226.257.808,59	92.146.408,77	134.111.399,82	46.938.989,94	3.567.363,24

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

(...)

Alega a recorrente que 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. 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 poderia, a seu ver, servir como base para a apuração dos créditos presumidos de PIS e Cofins.

(...)

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. Nesse cenário:

(i) A filial comercial recebe as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores, bem como, no fechamento do contrato, emite as Notas Fiscais de Devolução ou recebe as Notas Fiscais de Complemento de preço;

(ii) As quantidades de soja e os valores constantes nesses três tipos de Nota Fiscal são consolidados mês a mês e passam a integrar a base acumulada da filial;

(iii) Com base nesses valores acumulados, as filiais apuram o preço médio acumulado por quilograma de soja adquirido;

(iv) No momento da transferência da soja da filial comercial para a fábrica, as Notas Fiscais de transferência são emitidas com base na legislação estadual, mas, para todos os efeitos contábeis e fiscais, o custo da soja para a fábrica é baseada no preço médio acumulado da filial.

Nesse cenário, os créditos presumidos de PIS e COFINS somente são apropriados pela Recorrente no momento da transferência entre a filial e a fábrica, com base no preço médio acumulado nesse momento.

(...)

Pela peculiaridade da operação, não obstante reconheça que essa metodologia não esteja expressamente prevista na legislação fiscal, a recorrente acredita que ela é a mais consistente e razoável, inclusive para o Fisco.

Nesse aspecto, conforme todos no processo reconhecem, não há previsão legal para a metodologia utilizada pela recorrente para apuração dos créditos pelo valor médio da soja, além do que essa forma de apuração impossibilita a verificação do direito ao crédito presumido quanto à necessidade de que o crédito seja do mesmo período de apuração, nos termos do disposto no art. 8º, §2º da Lei nº 10.925/2004, ora transcrito:

Art. 8º (...)

(...)

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, **no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País**, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

(...)

Desta forma, entendo que deve ser mantida a glosa do crédito presumido.

Também há de ser **indeferido** o pedido subsidiário da recorrente de, com relação ao crédito presumido de Cofins, 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, tendo em vista que é da recorrente o ônus da prova do direito alegado por ocasião da apresentação do pedido de ressarcimento ou da manifestação de inconformidade.

Em face do exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reconhecer parcialmente o direito creditório sob litígio, homologando as compensações na proporção do saldo acrescido ao período, na seguinte forma:

i) reverter as glosas relativas às despesas de "condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)" incorridas pela filial Santos Armazenadora na prestação de serviços a terceiros, conforme rateio proposto pela contribuinte, bem como as glosas referentes aos fretes de matéria-prima entre os estabelecimentos da recorrente; e

ii) reconhecer o benefício pleiteado de suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora