



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

Processo n° 10783.724484/2011-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.835 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria Cofins
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Ementa:

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

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

DEPRECIAÇÃO. 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, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (i) para reconhecer o crédito sobre os fretes de matéria-prima entre os estabelecimentos da recorrente, vencido o Conselheiro Jorge Freire Freire; (ii) para reconhecer o direito de crédito sobre 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. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra; (iii) para negar o crédito sobre

a depreciação de vagões, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto; iv) para manter a glosa do crédito presumido. Vencidos os conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que votaram pela conversão em diligência para apuração do crédito presumido decorrente da transferência entre filiais. 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.

Relatório

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

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento – PER nº 03485.18708.311006.1.1.09-9173, de crédito de Cofins não cumulativa - Exportação, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo ao 2º trimestre de 2006, no montante de R\$ 6.141.624,97. O saldo a ressarcir foi objeto das Declarações de Compensação nº 13149.74831.311006.1.3.09-0074 e nº 18460.76024.311006.1.3.09-7902.

A DRF/Vitória **reconheceu em parte** o direito creditório e homologou parcialmente as compensações objeto das declarações nºs 13149.74831.311006.1.3.09-0074 e 18460.76024.311006.1.3.09.7902. Foi **homologado** o montante de R\$ 1.758.521,51 (um milhão, setecentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e vinte e um reais e cinquenta e um centavos); e **não homologado** o valor de R\$ 4.383.103,46 (quatro milhões, trezentos e oitenta e três mil, cento e três reais e quarenta e seis 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 178/2011, do qual se destaca o seguinte:

...Informa o contribuinte que no 2º 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-CULATIVA
PEDIDO DE RESSARCIMENTO Nº 03485.18708.311006.1.1.09-9173 - 2º TRIMESTRE 2006

MÊS	DATA DA FORMALIZAÇÃO DO PEDIDO	COFINS EXPORTAÇÃO		SALDO
		CRÉDITO APURADO	CRÉDITO DESCONTADO	
04/2006	31/10/2006	3.746.333,42	-	3.746.333,42
05/2006	31/10/2006	3.003.818,20	2.555.492,81	448.325,39
06/2006	31/10/2006	3.458.721,74	1.511.755,58	1.946.966,16
TOTAL		10.208.873,36	4.067.248,39	6.141.624,97

...o objetivo da diligência fiscal foi verificar os procedimentos adotados pelo contribuinte na apuração dos débitos e créditos, manifestando-se sobre procedência ou não dos saldos objeto de pedido de ressarcimento e respectivas declarações de compensação. 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.

...

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 I**.*

...

As despesas relativas a limpeza, laboratório, viagens, hospedagens, alimentação, escritório, informática, etc., apesar de importantes como suporte às atividades da empresa, enquadram-se como insumos indiretos, não relacionados diretamente com a produção dos bens destinados à venda, o que não as credencia, no caso concreto, a integrar o rol de insumos que geram crédito na sistemática da não-cumulatividade da Cofins...

*As contas 133160501 e 616018501 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.*

*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...

*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 – incidência não-cumulativa, 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. Os dados,...,estão detalhados no **anexo II**.*

*Quanto às despesas relacionadas a **fretes**, classificou o contribuinte como insumos geradores de créditos o frete fiscal/diversos e o frete sobre transferência. Como **frete fiscal/diversos** foram classificadas as pequenas remessas não vinculadas diretamente à produção, tais como remessas postais, malotes, etc; e como **frete sobre transferências**, os deslocamentos entre as unidades da própria ADM, relativos a envio da matéria-prima do armazém para a fábrica. Nos dois casos observa-se que não se trata de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, como define o art. 8º, §4º, I, " b ", da IN SRF nº 404, de 2004, com suporte no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003. E também nesse caso não há que se remeter ao conceito de frete na operação de venda, de que trata o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, já que o produto sequer foi elaborado (trata-se de deslocamento da matéria-prima para ser industrializada).*

...

*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)", contas contábeis do grupo 54200 e 516120, 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.

*Com relação a **manutenção e reparos**, conta 520018, os valores referem-se a despesas de água e esgoto, limpeza, laboratório, vigilância, combate a insetos, etc, para os quais também não há previsão legal apuração de créditos na sistemática da não-cumulatividade da Cofins.*

Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado...

*O contribuinte, na filial Rondonópolis, apropriou-se de créditos relativos a depreciação de **vagões**, como detalhado no **anexo III**. 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...**, verificou-se que, do total do crédito presumido apurado apenas parte foi relacionada às aquisições realizadas nos respectivos períodos, considerando-se a data de emissão das notas fiscais pelos fornecedores e os valores nelas expressos. Parte significativa do crédito presumido foi apurada (de acordo com informação do contribuinte) com base no preço médio da soja estocada, quando de sua transferência do armazém para a indústria (calculado em relação ao estoques armazenados decorrentes de aquisições pretéritas, que remontariam ao ano de 2003). E o que estabelece o art. 8º, §2º, da Lei nº 10.925, de 2004, é 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 caberia ao contribuinte considerar o valor efetivo das aquisições efetuadas nas respectivas datas de emissão das notas fiscais pelos fornecedores...*

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 e detalhados no anexo IV.

...

CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

TABELA IX
COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA
GLOSAS - 2º TRIMESTRE DE 2006

MÊS	BENS INSUMOS	SERVIÇOS INSUMOS	DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	CRÉDITO PRESUMIDO
04/2006	39.082,85	231.226,89	44.058,83	1.673.443,34
05/2006	54.474,30	94.224,27	44.058,83	583.156,00

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

TABELA X
COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA
HOMOLOGAÇÕES DE CRÉDITOS - 2º TRIMESTRE DE 2006

MÊS	PEDIDO DE RESSARCIMENTO	GLOSAS	CRÉDITOS HOMOLOGADOS	CRÉDITOS NÃO HOMOLOGADOS
04/2006	3.746.333,42	1.987.811,91	1.758.521,51	1.987.811,91
05/2006	448.325,39	775.913,40	-	448.325,39
06/2006	1.946.966,16	2.655.941,43	-	1.946.966,16
TOTAL	6.141.624,97	5.419.666,75	1.758.521,51	4.383.103,46

Cumpra registrar que, com relação aos meses 05/2006 e 06/2006, apesar de serem glosados valores superiores aos saldos a ressarcir informados 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 03485.18708.311006.1.1.09-9173, relativo a créditos originados da sistemática da não-cumulatividade da Cofins nos meses de abril, maio e junho 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 sejam homologadas apenas parcialmente as respectivas compensações, objeto das declarações nºs 13149.74831.311006.1.3.09-0074 e 18460.76024.311006.1.3.09.7902, nos seguintes termos: **homologar** R\$ 1.758.521,51 (um milhão, setecentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e vinte e um reais e cinquenta e um centavos); e **não homologar** R\$ 4.383.103,46 (quatro milhões, trezentos e oitenta e três mil, cento e três reais e quarenta e seis centavos).*

Com lastro no Parecer acima, a DRF/VITÓRIA exarou o Despacho Decisório de fl. 41, assim decidindo:

Aprovo o Parecer DRF/VIT/Sefis nº 178/2011 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 abril, maio e junho de 2006. Conseqüentemente, homologo parcialmente a compensação objeto das declarações nºs 13149.74831.311006.1.3.09-0074 e 18460.76024.311006.1.3.09.7902, nos seguintes termos: **valor homologado** R\$ 1.758.521,51 (um milhão, setecentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e vinte e um reais e cinquenta e um centavos); e **valor não homologado** R\$ 4.383.103,46 (quatro milhões, trezentos e oitenta e três mil, cento e três reais e quarenta e seis centavos).*

Cientificada do Despacho Decisório, em 18/10/2011 (fls. 497), a contribuinte apresentou, em 17/11/2011, a Manifestação de Inconformidade de fls. 499 a 527, 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 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 relativo ao 2º trimestre de 2006 e, assim, homologadas as respectivas compensações.

A interessada apresentou, em 19/12/2013, as razões adicionais de defesa, fls. 603 a 606, acompanhadas dos documentos de fls. 609 a 658.

(...)

Mediante o Acórdão nº **09-50.012**, 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: 01/04/2006 a 30/06/2006

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.

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 cientificada 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 e requerendo, em síntese:

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 mandatória 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. 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, deve 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 rateadas 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 maio 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.

b. Crédito presumido

As dd. autoridades fiscais glosaram parte do crédito presumido de COFINS registrado pela Recorrente no 2º 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 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. 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 n.º 10.925/2004, no qual foi confirmado que a Recorrente tem direito à 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 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:

(...)

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.

(...)

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. 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 n°s 247/2002 e 404/2004.

Alega a recorrente que, como a legislação do PIS e da COFINS não traz o conceito de insumo, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, dever-se-ia utilizar o conceito genérico de insumo, qual seja, todos os bens corpóreos ou incorpóreos aplicados direta ou indiretamente na produção de bens ou serviços. Argumenta também que a legislação do IRPJ forneceria parâmetros para a definição de insumos, nessa linha, gerariam direito a

crédito de PIS e de COFINS as parcelas redutoras do lucro tributável para fins de IRPJ, mais especificamente, os custos definidos no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda e as despesas definidas no artigo 299 desse mesmo regulamento.

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 n.ºs 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/fabril, 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*

Periodo 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 à 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.

Não há como acolher a pretensão da recorrente de, em sede de julgamento, ter reconhecido o direito ao crédito sobre todos os bens e serviços sob o entendimento de que todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa gerariam o referido direito creditório.

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.

Não são todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, que geram o direito ao crédito do PIS/Cofins, havendo que se analisar o aspecto da pertinência e da essencialidade no processo produtivo para a qualificação como insumo que gera direito ao crédito do PIS/Cofins.

Com efeito, no presente caso concreto, incumbe a análise por este Conselho Administrativo, 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 ESTABELECEMENTOS 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, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

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;

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.

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. 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 aceito 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 correspondentes glosas serem revertidas.

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 há 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, IX, 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.

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 pode servir como base para a apuração dos créditos presumidos de PIS e COFINS.

A recorrente assim descreve a sua metodologia:

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, em conformidade com o 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 e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reverter as glosas relativas:

- i) aos fretes de matéria-prima entre os estabelecimentos da recorrente;
- ii) 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.

É como voto.

(Assinatura Digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora