



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

Processo nº 10783.724592/2011-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3302-000.377 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 28 de janeiro de 2014
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

EDITADO EM: 10/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator). Ausente, justificadamente, o conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

O presente processo versa sobre pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa relativa ao terceiro trimestre de 2006, e está relacionada a saldo de créditos de COFINS – exportação.

O pedido está fundamentado no art. 6º, § 1º da Lei nº 10.833/03, e foi totalmente vinculado a três declarações de compensação.

A decisão recorrida assim resumiu as glosas efetuadas:

A – Bens utilizados como Insumos

Foram desconsiderados os itens classificados pelo contribuinte como insumos que não tiveram ação direta sobre o produto fabricado (insumos indiretos) e os bens contabilmente registrados no ativo imobilizado, detalhado no anexo I.

Em relação à conta 133020.502 Lenha, relativa ao suprimento lenha, as glosas referem-se a aquisições de pessoas físicas, que não geram crédito. Quanto ao corte de madeira, trata-se de serviços prestados na floresta, sem relação direta com o produto em elaboração na indústria. Essa prestação de serviços vincula-se apenas indiretamente com o processo de industrialização, não havendo previsão legal para obtenção de créditos.

Quanto aos itens do Imobilizado há vedação expressa.

B – Serviços utilizados como Insumos

Foram desconsiderados os itens classificados como insumos que 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, conforme detalhados no Anexo II.

Em relação a fretes cujos créditos foram glosados, estes se referem a deslocamentos entre unidades da própria empresa, do armazém para a fábrica.

No que se refere aos créditos apropriados em relação aos serviços utilizados como insumos na filial Santos Armazenadora, 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 tratar-se de insumos diretos vinculados a serviços prestados a terceiros, nos termos do art. 8º, §4º, II, da IN SRF nº 404, de 2004, combinado com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003. Os dados podem ser verificados no anexo II nas linhas com a identificação: "santos armaz".

C – Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

A legislação permite a apropriação de créditos apurados sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004, em 48 parcelas mensais.

Em relação a depreciação de vagões (anexo III) não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços, operam fora da fábrica.

D – Crédito Presumido

Verificou-se que, do total do crédito presumido apurado relativo a produto in natura de origem vegetal (soja) adquirido de produtores rurais pessoas físicas e de pessoas jurídicas que efetuaram vendas com suspensão da Cofins, apenas parte foi relacionada às aquisições realizadas nos respectivos períodos, considerandose 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 aos estoques armazenados decorrentes de aquisições pretéritas, que remontariam ao ano de 2003).

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.

Desse modo seria possível efetuar diretamente as verificações relativas às aquisições, notadamente sua efetiva existência, os preços (se compatíveis com o praticado 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 esdrúxulo e extemporâneo como procedeu o contribuinte, sem previsão legal, tal verificação só seria possível com a análise da composição dos estoques armazenados ao longo do tempo e de sua dinâmica, considerando as entradas e saídas mensais, retroagindo o procedimento fiscal a períodos anteriores aos demonstrativos e aos pedidos de ressarcimento de referência, apresentados pelo próprio contribuinte; implicando, inclusive, em analisar novamente fatos jurídicos já objeto de verificações em procedimentos fiscais anteriores. Assim, o fato objetivo é que, sem amparo legal, impediu o contribuinte que a RFB

promovesse as verificações necessárias e imprescindíveis à comprovação da procedência dos créditos e de sua eventual utilização na dedução das contribuições devidas nos respectivos períodos de apuração.

E – Outras Operações com Direito a Crédito

No Dacon relativo à competência 09/2006, na ficha 16A, linha 13, na rubrica “outras operações com direito a créditos”, o contribuinte registrou valores relativos a recálculos de créditos da não cumulatividade da Cofins que não teriam sido apropriados em períodos anteriores.

Os alegados créditos, de acordo com as planilhas apresentadas, vinculam-se a fretes contratados nas operações de compra, de venda, e nas transferências internas (planta/planta), no período de 02/2003 a 08/2006.

Preliminarmente, cabe pontuar que a linha 13 da ficha 16A do Dacon destinase ao registro de outras operações com direito a crédito não contempladas nas linhas 1 a 12, para fatos jurídicos ocorridos no mês de referência do Dacon. Não se destina a registros de ajustes ou correções relativos a créditos eventualmente não apropriados em períodos pretéritos. Para esse objetivo há procedimentos específicos normatizados, de modo a garantir o equilíbrio entre o exercício do direito do contribuinte com o dever/função da Fazenda Pública de promover as verificações necessárias no sentido de validar a operação e promover, se for o caso, as respectivas homologações dos créditos.

Assim a retificação no DACON relativas a informações prestadas em períodos anteriores, deve ser efetuada mediante a apresentação de declaração retificadora nos limites e prazos estabelecidos na legislação.

Não foi o que fez o contribuinte. Ignorando as normas estabelecidas pela RFB, reuniu um grande volume de dados, abrangendo recálculos relativos a 43 (quarenta e três) meses, condensou tudo e, extemporaneamente, em 09/2006, lançou o somatório na linha 13, da ficha 16A, do Dacon, a título de outras operações com direito a crédito.

No mês 09/2006, não se comprovou (através de documentos fiscais ou registros contábeis) a ocorrência de fatos jurídicos tributários que dessem suporte aos créditos apropriados pelo contribuinte a título de “outras operações com direito a crédito”.

Diante do acima exposto, o crédito pleiteado no valor de R\$ 28.654.407,05 foi indeferido e as compensação declaradas não foram homologadas por meio do Despacho Decisório DRF/VIT/ES (fl. 41).

Discordando das glosas efetuadas, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, cujos argumentos foram assim resumidos pelo acórdão da DRJ:

A nulidade do Despacho Decisório recorrido

Não obstante as alegações contidas no Despacho Decisório, não foi demonstrado, de maneira clara, o método utilizado na valoração dos créditos considerados e dos créditos glosados, tendo apresentado apenas as tabelas constantes do Anexo V do Despacho Decisório, as quais não esclarecem, de forma pormenorizada, a composição dos valores dos créditos presumidos de COFINS, o que impediu a impugnante de apresentar razões de defesa visando ao deferimento integral de seu pedido de Ressarcimento.

Tem-se, portanto, clara situação de cerceamento de defesa, com inobservância dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, ambos previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal.

No presente caso, a razão que invalida o motivo do ato é a falta de provas que constituam os fatos, em outras palavras, que justifiquem e confirmem os valores apresentados pelas autoridades fiscais, o que caracteriza falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

Conceito de Insumos

A impugnante 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.

E foi justamente nesse sentido que, infelizmente, andaram as autoridades fiscais, as quais entendem que somente poderiam ser considerados como insumos (i) os bens que tem ação direta sobre o produto fabricado e que "sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"; e (ii) os serviços aplicados ou consumidos na fabricação de produto ou na prestação do serviço.

É dentro desse cenário de discordância com relação ao conceito de insumo para fins da apuração de créditos de PIS e COFINS que a impugnante demonstra a impossibilidade de se adotar o conceito de insumos utilizado para fins de IPI, o qual é demasiadamente restritivo e, principalmente, não possui relação com o evento tributável pelas referidas contribuições.

Acrescenta que 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.

São insumos todos os elementos necessários à produção de um bem ou à prestação de serviços. Em outras palavras, todos os bens corpóreos ou incorpóreos aplicados direta ou indiretamente na produção de bens ou serviços são considerados como insumos.

A leitura dos demais incisos do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 evidencia, claramente, que a legislação do PIS e da COFINS 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.

Ao estabelecer que o crédito proveniente da aquisição de insumos abrangeria gastos gerais na produção de bens e na prestação de serviços, demonstrase que a intenção do legislador ordinário foi a de afastar a legislação do PIS e da COFINS da legislação do IPI ou, no mínimo, de não tomá-la por base.

O IPI incide sobre a saída de produtos industrializados. Assim, é compreensível que os créditos desse imposto, para garantir a sua não cumulatividade, sejam calculados somente sobre os insumos aplicados diretamente na produção do bem sujeito ao IPI.

Por outro lado, 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), deverseia utilizar a legislação do IRPJ.

A própria regulamentação da Receita Federal do Brasil (art. 27 da IN 900/2008) 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.

A interessada cita acórdãos do CARF com entendimento de que o conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade das contribuições deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa.

2.1 Fretes

Apesar de o serviço 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.

Serviços portuários

A impugnante não pode concordar com a conclusão das autoridades fiscais, na medida em que os créditos glosados referem-se a serviços prestados a terceiros. De fato, para garantir que os créditos de PIS e COFINS sejam apropriados somente com relação aos bens e serviços

utilizados na prestação de serviços a terceiros, a impugnante 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 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 dos serviços prestados a terceiros dos serviços prestados à própria interessada é feita a cada embarque.

Assim, 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.

Já 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.

Nesse cenário, 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.

– Depreciação de vagões

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.

Devese ressaltar que o artigo 3o, inciso IX da Lei n.º 10.833/2004 prevêem 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.

Crédito Presumido

O artigo 8o da Lei n.º 10.925/2004 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.

Como demonstrado em sede preliminar, a impugnante não pode identificar o método utilizado pelas autoridades fiscais na valoração dos créditos considerados e dos créditos glosados, o que gera a nulidade do lançamento fiscal.

Não obstante, o contribuinte não pode deixar de rechaçar, mesmo que em tese, o argumento acima, na medida em que o método utilizado pela contribuinte para o registro dos créditos presumidos de PIS e COFINS está em plena consonância com a legislação tributária e, acima de tudo, é coerente com sua operação.

*Com efeito, a operação de soja é realizada, essencialmente, em cinco fábricas (filiais) da contribuinte: 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.*

A primeira situação, em princípio, parece não ter sido questionada pelas autoridades fiscais e, por essa razão, não será objeto de comentários adicionais pela interessada. Caso haja a manifestação da autoridade fiscalizadora em sentido contrário, necessária reconhecer-se a nulidade do d. Despacho Decisório e o direito da impugnante a nova Manifestação de Inconformidade.

A interessada apresenta um sumário da Regional de Campo Grande.

Afirma ainda que 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.

Diante disso, a interessada 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.

Apresenta a apuração do preço médio acumulado da regional de Campo Grande de setembro de 2006 (DOC. 05).

Outros créditos – Créditos extemporâneos

A impugnante registrou em setembro de 2006, sob a rubrica de "Outros Créditos", créditos de PIS e COFINS relativos a períodos anteriores que, por equívocos em sua apuração, não haviam sido escriturados e registrados nos períodos pertinentes às operações que lhe deram origem.

Esses créditos referem-se a créditos relativos a fretes contratados em operações de compra, venda e em transferências internas (como já detalhado acima), a créditos presumidos de PIS e COFINS previstos na Lei n.º 10.925/2004 e a outros créditos dessas mesmas contribuições.

Não obstante, a presente discussão certamente não versa sobre a natureza ou origem dos créditos extemporâneos registrados pela interessada, na medida em que as autoridades fiscais sequer chegaram a analisar esse assunto.

A verificação da origem, valor, natureza e, portanto, existência e validade dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS é absolutamente possível e poderia ter sido realizada pelas autoridades fiscais, principalmente se os documentos disponibilizados pela impugnante tivessem sido analisados.

A interessada entende que a retificação dos livros e declarações fiscais seria uma alternativa para registrar créditos extemporâneos de PIS e COFINS. No entanto, não há como se concordar que essa seria a única forma possível de realizar tal procedimento, uma vez que o registro dos créditos extemporâneos de forma acumulada no momento de sua identificação é igualmente possível.

De fato, não há na legislação nem mesmo naquela citada pelas autoridades fiscais qualquer previsão no sentido de que a retificação de declarações fiscais seria obrigatória para o reconhecimento de créditos extemporâneos. Da mesma forma, não há qualquer previsão legal proibindo o registro de créditos extemporâneos de forma acumulada.

A existência dessas duas alternativas é reconhecida inclusive pela Receita Federal do Brasil ao esclarecer a forma de preenchimento da Escrituração Fiscal Digital para fins de PIS e COFINS. Confira-se:

"Operações extemporâneas 66. Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins). " A interessada cita ainda a Solução de Consulta nº 215/2009 da 9ª Região Fiscal.

No presente caso, como bem mencionaram as autoridades fiscais, os créditos extemporâneos referiam-se a 72 (setenta e dois) meses, de forma que a retificação das DAConS e DCTFs de todos esses períodos seria inviável na prática.

Dessa forma, diante da ausência de previsão legal tornando obrigatória a retificação das declarações ou impedindo o registro acumulado do crédito extemporâneo, a interessada espera que seus créditos de PIS e COFINS sejam aceitos, por estarem em estrita consonância com a legislação fiscal de regência.

Em vista do exposto acima, a impugnante 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, a impugnante requer a reforma parcial do Despacho Decisório recorrido para que seja reconhecido, integralmente, o crédito de COFINS relativo ao 3º trimestre de 2006 e, assim, homologadas as respectivas compensações.

A par dos argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada, a DRJ entendeu por bem julga-la improcedente, em acórdão que assim ficou ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA Não padece de nulidade o despacho decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃOCUMULATIVIDADE.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como:

consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

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.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Contra esta decisão foi apresentado Recurso Voluntário, que em termos gerais reprisa os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Inicialmente convém delimitar as matérias que serão tratadas no presente recurso, principalmente diante da complexidade e diversidade dos temas a serem analisados.

Existe preliminar de nulidade da decisão de primeira instância diante de alegada ausência de motivação, uma vez que a referida decisão seria constituída de mera citação de dispositivos legais “*sem qualquer análise dos fatos e argumentos expostos na defesa*” o que acarretaria preterição do direito de defesa, chamando a aplicação do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente também clama pela nulidade do despacho decisório por entender que os critérios utilizados para glosar parte dos créditos presumidos (art. 8º da Lei nº 10.925/04) não foram suficientemente claros, o que impediu a análise e confronto dos documentos citados no anexo IV da decisão.

Sem razão a Recorrente em relação aos dois tópicos.

Os motivos que determinaram a glosa de parte dos créditos de insumos utilizados pela Recorrente estão expostos, ainda que forma sucinta, na decisão recorrida que entendeu:

Assim, na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Para melhor compreensão da matéria em análise, é preciso lembrar que, quando o legislador admitiu a possibilidade de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, nos casos em que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ele o fez de forma literal.

Em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto permitem o desconto de crédito.

Está claro, portanto que a decisão recorrida considera o conceito de insumos utilizado pelo IPI para pautar suas conclusões.

Em que pese discordar frontalmente de tal entendimento, não há que se falar em ausência de fundamento capaz de macular de nulidade a decisão recorrida.

No tocante ao segundo tópico, também não encontro sustentação para o afirmado pelo Recorrente, uma vez que o critério adotado pela autoridade que analisou o pedido foi claro. Do despacho decisório transcrevo:

Entretanto, verificou-se que, do total do crédito presumido apurado, apenas parte foi relacionada às aquisições realizadas nos respectivos períodos, considerando-se a data da emissão das notas fiscais pelos

fornecedores e os valores nela expressos.(...) 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(...)

No anexo IV, que acompanhou o despacho decisório, a fiscalização listou as notas fiscais glosadas.

A diferença existente entre os créditos apurados pela fiscalização e os declarados em DACON decorreu da sistemática de apuração adotada pela Recorrente, que considerou o preço médio de aquisição da soja em determinado lapso temporal.

Assim, entendo por ausentes as nulidades apontadas.

Quanto ao mérito, são os seguintes pontos a serem analisados: (i) créditos relativos a bens utilizados como insumos; (ii) créditos relativos a serviços utilizados como insumos; (iii) créditos relativos a fretes entre estabelecimentos da recorrente; (iv) créditos relativos às depreciações de vagões de transporte; (v) créditos presumidos na aquisição de soja; (vi) créditos lançados extemporaneamente.

Antes de adentrarmos na análise dos itens acima listados, é importante relembrar que, conforme se depreende do relatório acima apresentado, o presente processo versa sobre pedido de ressarcimento do saldo de créditos da COFINS (exportação) não cumulativa nos termos do que dispõe o art. 6º da Lei nº 10.833/03, que diz:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

***II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos,** relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º¹.

¹ § 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

Da leitura do dispositivo acima transcrito verifico que os créditos decorrentes de receitas de exportação deverão ter apuração própria, separa da apuração dos créditos decorrentes de operações do mercado interno, isto porque o parágrafo terceiro determina expressamente que esta apuração “*aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação*”.

Assim os créditos apurados nestas condições poderão, a critério do contribuinte, ser utilizados para: (i) deduzir o saldo positivo da apuração do PIS e COFINS decorrentes de operações do mercado interno; (ii) compensar débitos próprios relativos a outros tributos administrados pela Receita Federal; e, (iii) ressarcir os contribuintes se não utilizados para deduzir e compensar tributos.

Outra questão que se extrai do texto legal acima citado, é que, diferente da apuração de créditos decorrentes de operações no mercado interno que, de maneira geral, estão vinculados ao processo produtivo, o crédito decorrente de operações de exportação tem vinculação direta com a receita de exportação e não especificamente com o processo produtivo.

O § 3º é taxativo ao determinar que a apuração *aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação*, determinando ainda, para estes, a apuração por meio de apropriação direta ou rateio proporcional nos termos dos §§ 8º e 9º do art. 3º.

É com base nestas premissas que o pedido de ressarcimento proposto deveria ter sido analisado.

Feitas estas considerações iniciais, passo a analisar os pontos destacados pelo Recurso Voluntário.

A fiscalização negou o direito aos créditos da Recorrente por “*desconsiderar os itens classificados pelo contribuinte como insumo que não tiveram ação direta sobre o produto fabricado (os insumos indiretos) e os bens contabilmente registrados no ativo imobilizado*”.

Ora, a lei 10.637/02 que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), assim prescreve:

Art. 3º Do valor apurado na firma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de três de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(..)

§ 3 O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliado no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

A Lei 10.833/03, que tratou da não-cumulatividade da COFINS, possui o mesmo dispositivo legal acima transcrito, tratando a matéria de forma igual.

Do exame atento do art. 3º *caput* e parágrafo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Vale destacar que a chamada “não cumulatividade” do PIS e da COFINS não guarda qualquer simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

Assim, a primeira diferença que destacamos é de ordem jurídica: a sistemática “não cumulativa” do PIS e COFINS, diferentemente da existente para o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal e sim em lei ordinária.

Outra diferença tem relação com o método da “não cumulatividade” formalmente erigido pelo legislador ordinário para o PIS e COFINS.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado “**Método Indireto Substantivo**”, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

De outro lado, no caso do IPI, temos o método de crédito do imposto que determina que o cálculo do crédito a ser utilizado leva em consideração o valor destacado de IPI na nota fiscal de aquisição dos insumos.

Porém a falta de melhor definição dos termos utilizados na Lei 10.637/02 e 10.833/03 acabou por permitir uma grande discussão a respeito do alcance da possibilidade de utilização dos créditos para abatimento das contribuições devidas.

De um lado, a Receita Federal que procura restringir o direito ao crédito igualando a sistemática de apuração à do IPI, ou seja, somente dariam direito ao creditamento as aquisições de insumos que se consumirem ou se desgastarem no processo produtivo, e de outro, os contribuintes, buscando um alargamento deste conceito de insumo.

A respeito do tema vale destacar recente decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado. (CSRF. Resp 248.457. Relator Henrique Pinheiro Torres Data Julgamento: 23/08/2010)

Do voto do eminente Relator Henrique Pinheiro Torres destaca-se pela relevância para o aqui discutido:

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem

lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Após analisar o tema e os dispositivos legais relacionados, assim conclui o nobre relator:

Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Como vemos a jurisprudência administrativa do CARF caminha a passos largos para um distanciamento cada vez maior da aplicação dos conceitos do IPI na apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativo.

No mesmo norte, decidiu a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF, de forma unânime, nos autos do processo 11020.001952/2006-22, de cuja ementa destaca-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI. Uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

(...)

Recurso Voluntário provido em Parte.

No judiciário a matéria também vem sendo amplamente discutida, merecendo destaque a posição firmada pela 1ª Turma do TRF 4ª Região, que por meio do acórdão de lavra do eminente Relator Leandro Paulsen, assim passou a decidir:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (TRF4, AC 0000007-25.2010.404.7200, Primeira Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 04/07/2012)

Do corpo do acórdão, vale destacar os seguintes trechos:

As contribuições PIS e COFINS não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação.

A solução legislativa adotada para consagrar a não-cumulatividade, conforme mencionado anteriormente, é o estabelecimento da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios tem de ser efetivos.

(...)

Pois bem, para que se possa falar em não-cumulatividade, temos de pressupor mais de uma incidência. Apenas quando tivermos múltiplas incidências é que se justifica a técnica destinada a evitar que elas se sobreponham pura e simplesmente, onerando em cascata as atividades econômicas.

Efetivamente, só se pode assegurar a apuração de créditos relativamente a despesas que, configurando receitas de outras empresas, tenham implicado pagamento de PIS e de COFINS anteriormente. E só podem apurar créditos aqueles que estão sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e COFINS não cumulativas.

De outro lado, contudo, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, configurem ou não faturamento, ou seja, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. É que, em matéria de PIS e de COFINS sobre a receita, com suporte na ampliação da base econômica ditada pela EC 20/98, não se pode trabalhar limitado à idéia de crédito físico.

(...)

A coerência de um sistema de não-cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.

(...)

Tenho que a solução está em atribuir ao rol de dispêndios ensejadores de créditos constante dos arts. 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 8.833/03 e da respectiva regulamentação (e.g., IN 404/04) caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

Como se vê do bem estruturado e fundamentado voto acima transcrito, a primeira turma do TRF da 4ª Região passou a entender que o direito ao crédito tem íntima relação com a base de cálculo adotada (Receita Bruta), e que para garantia da não cumulatividade preconizada na Constituição Federal, estes deveriam ser calculados sobre todas as despesas necessárias para a obtenção da Receita Bruta.

Esta interpretação, contudo, ainda não pode prevalecer no âmbito administrativo, pois envolve a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos das leis e decretos que passaram a reger o PIS e COFINS não cumulativos, sendo tal prerrogativa vedada ao julgador administrativo nos termos do art. 26 A do Decreto 70.235/72.

Seguindo o raciocínio ditado pelo que determinam os art. 3º e 6º da Lei 10.833/03 e pelas decisões já citadas, o direito ao crédito de PIS e COFINS relacionados aos

custos e despesas incorridos pelas empresas, deverá sempre respeitar sua indispensabilidade ao processo produtivo e a vinculação à receita de exportação.

Tais características devem ser verificadas caso a caso.

Com base na documentação que instrui o presente processo, não é possível a este Relator determinar precisamente quais são as atividades desenvolvidas pela Recorrente, quais atividades estão relacionadas ao processo produtivo, quais são exatamente os serviços que a Recorrente presta a terceiros, bem como quais custos despesas e encargos estão vinculados as suas receitas de exportação.

Compulsando os autos somente é possível vislumbrar os termos de intimação efetuados pela autoridade encarregada da análise do pedido de ressarcimento efetuado. As respostas eventualmente apresentadas não estão juntadas, embora sejam citadas esparsamente durante o despacho decisório. Consta dos autos o parecer e seus anexos, porém ausentes às fontes.

Os “insumos” glosados foram assim relacionados:

TABELA III COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (DAFON - FICHA 16A, LINHA 2) GLOSAS - CONTAS CONTÁBEIS - 08/2006 E 09/2006	
CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA CONTA/GRUPO CONTÁBIL
504022	ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR
518225	MATERIAL DE LIMPEZA
518230	MATERIAL DE LABORATÓRIO
532021	DESPESAS COM HOTÉIS
534030	DESPESAS COM DONATIVOS
534045	DESPESAS BEBIDAS/COZINHA
534046	DESPESAS COM UNIFORMES
538010	DESPESAS COM TELEFONE/COMPUTADOR
540275	MATERIAL DE ESCRITÓRIO
540277	SUPRIMENTO DE INFORMÁTICA
544429	TREINAMENTO DE FUNCIONÁRIOS
550484	DESPESAS DE ENTRETENIMENTO
600215	TREINAMENTO DE FUNCIONÁRIOS
600428	DESPESAS MÉDICAS
608021	DESPESAS COM HOTÉIS
610484	DESPESAS DE ENTRETENIMENTO
616045	DESPESAS COPA E COZINHA
616049	DESPESAS COM UNIFORMES
616075	DESPESAS DE COPA E COZINHA - OUTROS
616275	MATERIAL DE ESCRITÓRIO
616277	SUPRIMENTO DE INFORMÁTICA
624010	DESPESAS COM TELEFONE/COMPUTADOR
133020502	LENHA - SERVIÇO DE CORTE E AQUISIÇÃO PF
133160501	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO - UNIFORMES
149100501	MEDICAMENTOS
188100504	ATIVO IMOBILIZADO - OBRAS
188100505	ATIVO IMOBILIZADO - OBRAS
188100509	ATIVO IMOBILIZADO - OBRAS
188100510	ATIVO IMOBILIZADO - OBRAS
188100511	ATIVO IMOBILIZADO - OBRAS

É certo que alguns destes itens são auto explicativos, porém outros não.

Diante das particularidades e do processo produtivo de cada empresa e de cada atividade industrial, é possível que determinados gastos ou serviços sejam imprescindíveis ao processo produtivo de certas atividades e em relação outras não o sejam. Para que seja possível determinar a participação e a necessidade destas despesas e destes serviços é necessário determinar detalhadamente o processo produtivo e do que se tratam cada uma das contas de despesas que o Recorrente entende passíveis de crédito.

O despacho decisório se limita a dizer que a atuação da Recorrente “é diversificada, operando de forma mais significativa no agronegócio, notadamente na produção de fertilizantes e no processamento de produtos agrícolas, com destaque para a soja. Tem filiais em vários estados da federação, integrando um complexo de negócios que envolvem silos, fabricas, unidades comerciais e de prestação de serviços, operando no mercado interno e externo”.(fls. 30)

A listagem de contas contábeis também não ajuda. O que seriam os materiais de laboratório? E os materiais de limpeza? Os serviços de corte de madeira são efetuados por terceiros em áreas de propriedade da Recorrente? As contas de ativo imobilizado representam que despesas?

Conforme já exposto, a Recorrente atua também como prestadora de serviços para terceiros, principalmente relacionados a filial Santos Armazenadora. Neste tópico foram glosados os seguintes créditos:

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. Neste sentido foram glosados créditos apurados sobre despesas classificadas como “condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP) para os quais não foi possível identificar-se tratar-se de insumos diretos vinculados a serviços prestados a terceiros (...).

Os anexos que tratam dos insumos dos serviços utilizados sobre insumos (ANEXO III) limitam-se a listar notas fiscais de frete (sobre transferências e planta a planta), *dockage expenses table I e II, switching charges e shipping costs.*

Não encontro, nos anexos, menção as outras despesas glosadas nos termos do trecho do despacho decisório acima transcrito.

Também foram glosadas as despesas de depreciação relacionadas aos vagões de propriedade da Recorrente, que segundo a autoridade fiscal “*são, portanto, úteis e necessários às atividades da empresa, entretanto operam fora da fábrica, não sendo propriamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou à prestação de serviços (...).*

Não há menção específica quanto à utilização destes vagões, se utilizados para transportar matérias primas entre as unidades estocadoras (silos) e as unidades industriais, ou ainda, se utilizados para escoar a produção até o porto, quando destinadas à exportação.

Também foram glosados parte dos créditos presumidos utilizados pela Recorrente para quitação das contribuições devidas sobre as operações do mercado interno.

Embora não seja o momento adequado para esta análise, causa estranheza a este relator o fato de em um pedido de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS vinculados à exportação estar-se analisando operações relativas ao mercado interno.

Porém, como se faz necessária à baixa em diligência do presente processo, vislumbro a necessidade de maior detalhamento da forma de cálculo adotada pela autoridade fiscal. Isto porque, diante das informações prestadas pela Recorrente, o preço dos produtos adquiridos (soja em grão) sofre oscilações temporais que são resolvidas, aparentemente, com notas fiscais complementares e de devolução.

No anexo IV foi possível identificar notas fiscais de devolução, porém não foi possível determinar a causa destas (produtos inadequados? Diferença de preço?), assim como não foi possível verificar a existência de notas fiscais complementares.

Por fim, a Recorrente apropriou em sua DACON créditos extemporâneos decorrentes de fretes contratados para as operações de compra de matéria prima, de venda e de transferências entre suas unidades no período de 02/2003 a 08/2006.

A autoridade fiscal, ao discordar do procedimento adotado, deixou de analisar a existência e pertinência dos créditos informados nas planilhas apresentadas pela Recorrente.

Em suma, estas são as principais dúvidas e questionamentos que levam este Relator a propor a realização de diligência para que a autoridade preparadora intime a empresa Recorrente a:

- a) efetuar descritivo minucioso do processo produtivo da Recorrente, a fim de que possa ser constatado o emprego dos custos, despesas e serviços glosados pelo despacho decisório;
- b) destacar quais as despesas vinculadas a cada uma das contas contábeis glosadas e qual sua participação no processo produtivo;
- c) informar se os serviços de corte de madeira são efetuados por terceiros em áreas de propriedade da Recorrente, ou a madeira cortada é adquirida também de terceiros?;
- d) promover a descrição minuciosa das atividades desenvolvidas pela unidade Santos Armazenadora, tanto para a própria ADM como para terceiros, bem como as despesas inerentes a esta;
- e) discriminar, de forma detalhada, por meio de planilha, os créditos pleiteados e os créditos glosados, relativos à unidade Santos Armazenadora, tanto em relação às atividades próprias quanto às prestadas a terceiros;
- f) informar detalhadamente, quais as atividades a que estão envolvidos os vagões utilizados pela Recorrente;
- g) especificar a metodologia adotada para cálculo dos créditos presumidos pleiteados, fazendo menção à existência de eventuais notas de ajuste de preço (complementares ou de devolução);

h) demonstrar, segregando por mês de competência, o crédito extemporâneo incluído em 09/2006 como “outros créditos”. O demonstrativo deve identificar o tipo de frete (operações de compra, de venda ou transferência interna), o valor do frete, o valor do crédito, a nota fiscal e o transportador; e,

i) apresentar, em 30 dias:

i.1) planilha de cálculo que explicita a metodologia de apuração dos créditos presumidos por ela adotada;

i.2) planilha de cálculo que explicita a metodologia de alocação dos custos relacionados a serviços portuários prestados a terceiros. Para cada despesa objeto do rateio, a planilha deve identificar, por período de apuração: o insumo (bem ou serviço), o valor total, a nota fiscal, o fornecedor, o valor que serviu de base para o cálculo do crédito e o valor do crédito pleiteado; e,

i.3) planilha, por período de apuração, com as receitas auferidas com a prestação de serviços portuários.

A autoridade da RFB responsável pela realização da diligência apresentará relatório circunstanciado e conclusivo a respeito da diligência, podendo trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo

Por fim deve ser intimando a Recorrente para que se manifeste expressamente sobre o resultado da presente diligência.

Após, retornem a este colegiado para continuidade do presente julgamento.

É como voto

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES – Relator.