



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

Processo n° 10783.724592/2011-11
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3302-005.845 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO - COFINS
Embargante ADM DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Verificada a obscuridade/contradição na decisão embargada, acolhem-se os embargos de declaração para o fim de suprir o vício apontado.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

À luz do art. 8º, §§ 2º e 3º da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido da agroindústria deve ser apurado com base no valor das notas fiscais de aquisição dos bens no mesmo período de apuração do crédito, não havendo amparo legal para ajustar o valor dessas aquisições pelo preço médio dos produtos em estoque.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher, parcialmente, os embargos de declaração, sem, contudo, atribuir-lhes efeitos infringentes

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado), Vinícius Guimarães (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da resolução de fls. 1.023-1040:

Tratam-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte ADM do Brasil S.A., com arrimo no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, com a redação aprovada pela Portaria MF n. 343, de 2015, contra o Acórdão n. 3302- 003.014, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa: 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. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/COFINS. Somente serão considerados como insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS os custos dos serviços e bens que forem utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; forem indispensáveis para a formação do produto/serviço final e forem relacionados ao objeto social do contribuinte.

INSUMOS. TRANSPORTE. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE. Os gastos com transporte de matérias-prima entre as unidades da própria contribuinte para processamento, são considerados custo de produção, o que resulta em créditos a serem apurados. Direito creditório reconhecido.

RATEIO. DESPESAS COMUNS. CONDOMÍNIO PORTUÁRIO. MOVIMENTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO. ÁGUA. Há nos autos reconhecimento da autoridade fiscal que a contribuinte também atua como prestadora de serviços. Diante da comprovação da existência de vinculação entre as despesas incorridas e o embarque das mercadorias de terceiros, é de ser reconhecido o direito creditório.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Diante da expressa previsão legal, não é possível reconhecer como direito a crédito os custos decorrentes da depreciação dos vagões de trens, já que os vagões são utilizados para transporte da mercadoria acabada até o terminal portuário (Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º). Créditos não reconhecidos.

SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. CONTRATO DE PREÇO A FIXAR Lei n. 10.925/2004 revogou o direito ao crédito presumido previsto nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Créditos não reconhecidos.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON. Para a utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste comprovada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação e outra prova inequívoca da não utilização. Créditos não reconhecidos.

Em 28/07/2016 foi proferido o juízo positivo de admissibilidade (fls. 1012/1022), oportunidade na qual foi reconhecida a existência das seguintes omissões e contradições no acórdão recorrido:

- 1) Omissão sobre as preliminares de nulidade da decisão proferida pela instância *a quo*, bem como sobre o argumento de nulidade do despacho decisório que denegou a apropriação dos créditos reclamados;
- 2) Contradição/omissão sobre os critérios de apuração dos créditos presumidos da agroindústria;
- 3) Obscuridade/contradição sobre os fundamentos referentes ao direito de apropriação dos créditos extemporâneos.

Diante do teor do despacho acima indicado, os autos do processo foram devolvidos a este Colegiado, para que os vícios apontados sejam sanados através de novo julgamento.

Nos termos da referida resolução, restou decidido, por maioria de votos, em admitir parcialmente os Embargos de Declaração para sanar as omissões/obscuridades relativa às nulidades e apuração do crédito presumido, vencida a Conselheira Lenisa Prado que admitia também em relação à matéria relativa aos créditos extemporâneos e, no mérito, o julgamento foi convertido em diligência para que a recorrente apresentasse laudo ajustado de acordo com as considerações efetuadas no Termo de Encerramento de Diligência, itens 8.30 a 8.38 (e-fls. 746/748 dos autos eletrônicos), de acordo com as instruções constantes no voto da relatora. Designada a Conselheira Maria do Socorro Aguiar para redigir o voto vencedor quanto à rejeição dos embargos na matéria relativa aos créditos extemporâneos.

Após o fornecimento de esclarecimentos e documentos por parte da Embargante (Laudo KPMG e planilhas), a fiscalização apresentou o parecer carreado às fls. 1.225-1.243 com a seguinte conclusão:

CONCLUSÃO

17. Do exposto, constata-se que não foram apresentados novos elementos que alterassem o entendimento expresso no Parecer nº 180, de 11/10/2011 (e-fls 30 a 205), e na diligência anterior, de 23/04/2015 (e-fls 760 a 808); reforçando, portanto, a conclusão já manifesta, da inexistência do alegado direito creditório reclamado pelo contribuinte.

Ato contínuo, a Embargante manifestou-se sobre o parecer da fiscalização, sustentando, em síntese, que o procedimento/método adotado para o cálculo do crédito presumido, inclusive confirmado pelo Laudo KPMG, está correto, devendo, assim, ser admitido o crédito apurado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Os embargos de declaração opostos pelo contribuinte teve o exame de admissibilidade processado regularmente, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, a antiga composição dessa Turma, por meio da Resolução nº 3302-000.609, fls. 1.023-1.040, baixou o processo em diligência para que a Embargante apresente-se laudo ajustado de acordo com as considerações efetuadas no Termo de Encerramento de Diligência, itens 8.30 a 8.38 (e-fls. 746/748 dos autos eletrônicos), matéria relacionada ao crédito presumido.

Após a apresentação de Laudo e Planilhas, a fiscalização por meio do Relatório de Diligência carreado às fls. 1.225-1.235 apresentou as seguintes considerações:

6. Passemos às considerações do CARF e à análise das respostas do contribuinte.

7. Solicitou o CARF que fosse apresentado *“laudo ajustado de acordo com as considerações efetuadas no Termo de Encerramento de Diligência, itens 8.30 a 8.38 (e-fls. 746/748 dos autos eletrônicos), refletindo todos os CFOPs que influenciem no levantamento e justificando a exclusão de CFOPs que não influenciam no levantamento, de acordo com a tabela 7 da e-fl. 746/747”*.

8. O “laudo ajustado” foi apresentado pelo contribuinte no dia 28/12/2017 (e-fls. 1.072 a 1.087, com planilhas vinculadas anexadas em arquivos “não pagináveis”).

8.1 Trata-se de documento elaborado pela KPMG Assessores em dezembro de 2017, intitulado *“relatório complementar de verificação de cálculo de créditos presumidos de PIS e COFINS nos períodos-base de agosto e setembro de 2006”*, com ajustes sobre a versão anterior produzida em dezembro de 2014.

9. O laudo, em linhas gerais, constitui uma tentativa de provar, por meio indireto (por exclusão), que parte da soja adquirida formalmente para comercialização foi, de fato, utilizada como insumo na fabricação de produto destinado à alimentação humana ou animal, (considerada a impossibilidade de constituir prova por meio direto, já que as aquisições não foram formalmente registradas com a finalidade de serem destinadas à industrialização; o que, se fosse o caso, conduziria à pressuposição lógica – ainda que passível de ser submetida a testes de auditoria – de sua efetiva destinação à industrialização, no mesmo período ou em períodos subsequentes). E que esse “meio indireto”, limitado a um determinado período de apuração (a data de emissão dos documentos representativos dessas aquisições para comercialização, inclusive das notas fiscais complementares, ou de ajustes de preço), consistiu em excluir (ou, no conceito do laudo, não considerar, ou ignorar no cálculo) as entradas e saídas relacionadas a comércio exterior (CFOPs 1501, 1506, 2506, 503, 5505, 6505, e 7106), as entradas de encomendas para recebimento futuro (CFOP 1117), as transferências entre estabelecimentos (CFOPs 1152, 1209, 2209, 5152, 6152 e 5209), as entradas e saídas de armazéns ou depósitos fechados (CFOPs 1905, 1906, 5905 e 5906), as outras entradas e saídas – não relacionadas à comercialização ou à industrialização – (CFOPs 1949, 2949, 5949 e 6949), e as “perdas, roubo e deterioração” (CFOP 5927), e, adicionalmente, deduzir (diminuir da base de cálculo) das entradas para comercialização (CFOPs 1102 e 1922), as vendas (CFOP 5102 e 6102), e as devoluções (CFOP 5202); restando, nesta concepção, por exclusão, apenas as remessas para industrialização.

9.1 Pressupõe o laudo que toda a soja adquirida para comercialização, e que não foi comercializada, teria sido, de algum modo, enviada necessariamente para industrialização. Não trata o laudo de estoques, de quantidades, e das efetivas

transferências para industrialização efetuadas pelas filiais comerciais no período (objeto das notas fiscais de simples remessa para industrialização).

10. Há incongruências no método. A principal diz respeito ao fato de que a metodologia ignora a variável quantidades, contemplando apenas valores, o que deturpa o cálculo, como demonstraremos a seguir. Mas há outras, sobre as quais nos ocuparemos mais adiante neste relatório: a pressuposição de que toda a soja adquirida formalmente para comercialização e que não foi comercializada, teria sido, de algum modo, enviada necessariamente para industrialização; a inclusão no cálculo de dados relativos a aquisições formais para industrialização (realizadas por unidades comerciais) cujos créditos presumidos já haviam sido apropriados pelo contribuinte e validados pela RFB; e a não dedução no cálculo da variável “perdas, roubo ou deterioração”.

11. Tratemos primeiro da variável quantidades. Como sabemos, o valor da unidade adquirida não é o mesmo da comercializada. Desse modo, para calcular o quanto da soja adquirida para comercialização (e não comercializada) foi destinada à industrialização, não é correto simplesmente deduzir dos valores das aquisições os valores das devoluções e os valores das vendas, como procedeu a KPMG.

11.1 Tomadas as premissas contidas no laudo KPMG (que toda a soja adquirida para comercialização, e não comercializada, teria sido necessariamente enviada à industrialização; e que as deduções para a apuração da base de cálculo limitar-se-iam às devoluções e às vendas), o correto seria deduzir das quantidades adquiridas as quantidades devolvidas e as quantidades vendidas, multiplicando o montante resultante, se positivo, pelo valor unitário da soja adquirida (somatório das aquisições, em valores – incluídas as notas fiscais complementares, ou de ajustes de preços –, dividido pelo somatório das aquisições, em quantidades; como demonstrado na coluna “h” do anexo IV)

11.2 E mais, a partir da constatação de que as vendas são concentradas em poucas filiais (como mostram os dados dos “demonstrativos para recálculo”, anexos ao processo), ainda que o detalhamento do cálculo pudesse (e devesse) ser demonstrado por filial, o correto seria considerar para fins de apuração da base de cálculo do crédito presumido os valores e as quantidades totais (o somatório das unidades comerciais).

11.3 No anexo I constam duas tabelas onde estão sintetizados os dados apresentados pelo contribuinte nos denominados “demonstrativos de recálculo” (anexos ao processo), com o filtro aplicado à variável quantidades. Nesse anexo é possível verificar que nos dois meses as saídas (sem considerar as destinações para industrialização) superaram as entradas. Ou seja, que as devoluções e as vendas superaram as aquisições. Isso significa que, considerando o somatório de todas as filiais elencadas, não houve geração de excedentes a serem destinados à industrialização no período (ainda que tenha havido destinações à industrialização por essas filiais; o que certamente não se originou dos excedentes do período, que, como vimos, inexistentes). Os saldos negativos de 7.603.301 kg e 22.324.319 kg, nos meses 08/2006 e 09/2006 respectivamente (coluna “f” do anexo I), não apenas comprovam a inexistência de excedentes decorrentes das aquisições para comercialização, como sugerem a redução de estoques. Ou seja, que a soja utilizada como insumo na industrialização de produto para consumo humano ou animal, nos meses 08/2006 e 09/2006, não foi originada das aquisições para comercialização ocorridas no período pelas filiais comerciais.

11.4 Portanto, poderíamos já encerrar a análise aqui e concluir pela inexistência do alegado direito creditório reclamado pelo contribuinte. Mas vamos além.

12. Tratemos da segunda impropriedade na metodologia aplicada pela KPMG: a pressuposição de que toda a soja adquirida formalmente para comercialização, e que não foi comercializada, teria sido, de algum modo, enviada necessariamente para industrialização.

12.1 Tal constatação advém da não aplicação, no laudo KPMG, do limite relativo à soja efetivamente destinada à industrialização. O recálculo promovido pelo contribuinte limitou-se às variáveis aquisições, devoluções e vendas (em valores), como demonstrado no anexo II, sem qualquer referência à soja efetivamente enviada à industrialização pelas filiais comerciais no período (anexo III).

12.2 Ora, como sabemos, a soja adquirida formalmente para comercialização é, por definição, destinada à comercialização; não à industrialização. Portanto, não é razoável que a metodologia que apure, por exclusão, o quanto da soja adquirida para comercialização teria sido industrializada, não considere no cálculo as efetivas “remessas para industrialização” no período. Evidentemente, diferente seria o caso se a soja tivesse sido formalmente adquirida para industrialização; pois nesta hipótese a pressuposição lógica (ainda que passível de ser submetida a testes de auditoria) seria a destinação à industrialização (no mesmo período ou em períodos subsequentes); e teríamos, portanto, um meio direto de apuração do direito creditório, diferente do caso em tela.

12.3 Cumpre salientar, entretanto, que, como demonstramos no anexo I, coluna “f” (entradas menos saídas, em quantidades, extraídas dos CFOPs indicados pelo contribuinte), e também no anexo IV, coluna “o”, (entradas menos saídas, em quantidades, extraídas dos CFOPs sinalizados pelo contribuinte, mais o CFOP relativo às “perdas, roubo ou deterioração”), os saldos (em quantidades) são negativos (8.408.107 kg e 23.587.433 kg, meses 08/2006 e 09/2006, respectivamente), antes mesmo da aplicação de qualquer limitador relativo às remessas para industrialização (coluna “p” do anexo IV). O que significa, como já pontuamos anteriormente, a inexistência de excedentes que pudessem ter sido enviados à industrialização no período; que os saldos negativos apurados (em quantidades), assim como as quantidades enviadas à industrialização no período, indicam a utilização de estoques relativos a aquisições pretéritas. Ou seja, especificamente no caso em tela (meses 08/2006 e 09/2006), não tendo sido verificados excedentes (em quantidades) que pudessem ser destinados à industrialização, a não aplicação do limitador (quantidades remetidas para industrialização) não alterou o resultado (a base de cálculo do crédito presumido), que continuou sendo zero (coluna “q” do anexo IV).

12.4 E, apenas para registro, não cabe eventual alegação do contribuinte de que as remessas para industrialização foram ignoradas no recálculo em razão de sua rejeição pela RFB quando da análise do direito creditório no procedimento fiscal original. Naquele momento, a argumentação do contribuinte era que apenas as remessas para industrialização seriam suficientes para comprovar o direito creditório. Provamos que não; que com apenas os dados das remessas para a industrialização não era possível verificar o cumprimento dos requisitos legais para a caracterização do direito creditório (notadamente quanto à identificação dos fornecedores e do preço efetivo da soja adquirida), e sobretudo, se o eventual crédito já não teria sido apropriado em períodos pretéritos. Isso não significa que os dados

relativos às remessas para industrialização fossem desnecessários quando se procedesse o recálculo do direito creditório por meio indireto (por exclusão), como faz o contribuinte neste momento.

13. Outra impropriedade identificada no laudo KPMG refere-se à inclusão no recálculo de dados relativos a aquisições formais para industrialização (realizadas por unidades comerciais) cujos créditos presumidos já haviam sido apropriados pelo contribuinte e validados pela RFB quando do procedimento fiscal original.

13.1 Nos referimos aos valores elencados na figura abaixo, extraídos do quadro III do “demonstrativo analítico”, juntado à resposta emitida no dia 28/12/2017, anexa ao processo.

CFOP	08/2006	09/2006	
1101 Compra p/ industrialização ou produção rural	32.615,64	-	Filial 1323_02.003.402/0033-52_Campo Novo dos Parecis (1)
1101 Compra p/ industrialização ou produção rural	3.027,27	40.952,96	Filial 1327_02.003.402/0023-80_Itiquira
5201 Devolução de compra p/ industrialização ou produção rural	-16.996,62	-	Filial 1323_02.003.402/0033-52_Campo Novo dos Parecis (1)
5201 Devolução de compra p/ industrialização ou produção rural	-	- 6.597,30	Filial 1327_02.003.402/0023-80_Itiquira

13.2 Os dados referem-se às notas fiscais 1653, 231, 232, 235, 236, 238, 239, 240, 241, 229, 230, 18902 e 9124, e a comprovação de que os créditos presumidos já foram apropriados pelo contribuinte e validados pela RFB constam das e-fls. 89, 99, 102, 147, 154, 156 e 162.

13.3 Instado a esclarecer, informou o contribuinte (resposta de 29/01/2018, anexa ao processo) que *“o objetivo da apuração do crédito presumido (...) em critério diferente daquele originalmente adotado pela empresa consistia em demonstrar o direito líquido e certo (...)”*.

Para esse exercício, a Sociedade utilizou todas as operações do período analisado, sem excluir eventuais notas fiscais que já tivessem sido validadas pela Receita Federal do Brasil” (grifos ausentes no original).

14. E, finalmente, o laudo KPMG não contemplou a dedução dos valores relativos ao CFOP CFOP 5927, “perdas, roubo ou deterioração” da base para o cálculo do crédito presumido. Os valores foram apenas excluídos (que na concepção do laudo KPMG, como já pontuamos, significa não os considerar, ou ignorá-los no cálculo).

14.1 A explicação do contribuinte (resposta emitida no dia 29/01/2018, anexa ao processo) foi a seguinte: *“as perdas de soja adquirida foram excluídas da base para cálculo do crédito presumido, assim o valor do crédito presumido foi reduzido por esse critério adotado pela Sociedade. Dessa forma, é irrelevante se as perdas são relacionadas a operações de formação de lote ou de comercialização, pois estão sendo excluídas do cálculo. Aliás, na hipótese das perdas se referirem à soja adquirida para comercialização, o volume está sendo excluído duplamente do cálculo do crédito presumido, já que a própria soja adquirida para comercialização foi totalmente excluída da base e, depois, a perda também foi excluída”*.

14.2 Não concordamos. Na primeira parte da resposta, informa o contribuinte que *“as perdas (...) foram excluídas da base para cálculo do crédito presumido, assim o valor do crédito presumido foi reduzido por esse critério adotado pela Sociedade”* (grifos ausentes no original). Ora, como vimos ao detalhar o método aplicado no laudo KPMG, os valores excluídos foram aqueles não considerados no cálculo, e não os deduzidos. Então não procede a afirmação de que *“o valor do crédito presumido foi reduzido”*. Prova disso são os “demonstrativos do recálculo” juntados à resposta formulada no dia 28/12/2017 (anexas ao processo), onde é

possível verificar claramente que os valores não foram deduzidos da base de cálculo do crédito presumido. Na segunda parte da resposta, informa o contribuinte que “*é irrelevante se as perdas são relacionadas a operações de formação de lote ou de comercialização, pois estão sendo excluídas do cálculo*”. Mais uma vez, toma o contribuinte, ao que nos parece, indevidamente, “exclusão” por “dedução”. O termo exclusão (explicando novamente), como se depreende do “quadro II”, constante nos “demonstrativos de recálculo” (anexos ao processo), refere-se à não consideração do referido CFOP no cálculo; diferente da dedução, identificada no “quadro III”, que também integra os “demonstrativos de recálculo”, e diz respeito à redução da base de cálculo. Portanto, não procede a alegada “irrelevância” da classificação das perdas. Se as perdas dizem respeito às aquisições para comercialização (ou o contribuinte não comprova que não dizem respeito às aquisições para comercialização), seu valor deve ser deduzido da base de cálculo (e não “excluído”, que no conceito utilizado no laudo KPMG resulta em manter inalterada a base de cálculo). Na terceira parte da resposta, informa o contribuinte que “*na hipótese das perdas se referirem à soja adquirida para comercialização, o volume está sendo excluído duplamente do cálculo do crédito presumido, já que a própria soja adquirida para comercialização foi totalmente excluída da base e, depois, a perda também foi excluída*” (grifos ausentes no original). Aqui também parece não haver uma uniformidade na utilização dos termos “exclusão” e “dedução” tal como apresentado no laudo KPMG (quadros II e III dos demonstrativos de recálculo, anexos ao processo). De novo, “exclusão”, de acordo com o laudo KPMG, significa que o valor não interferiu no cálculo, que não aumentou nem reduziu a base de cálculo. Então, quando o contribuinte informa que “*o volume está sendo duplamente excluído*”, acredita-se esteja se referindo a uma eventual dupla dedução (já que no conceito do laudo KPMG, independentemente das vezes que se “exclui” um valor, não há alteração da base de cálculo). E, mesmo considerando eventual alegação de “dupla dedução”, sob o argumento de que a “*a própria soja adquirida para comercialização foi totalmente excluída da base*”, tal proposição não faz sentido, pois, na análise do recálculo, consideramos sim as aquisições para comercialização, a partir da qual as devoluções, as vendas e as ditas perdas foram deduzidas (uma única vez, como pode ser observado no demonstrativo apresentado no anexo IV).

15. Assim, demonstradas as incongruências do laudo KPMG, cumpre-nos acrescentar: que todos os dados utilizados na análise foram fornecidos pelo contribuinte, extraídos de seus sistemas corporativos e da contabilidade; que foram promovidos testes de auditoria para a verificação da confiabilidade dos dados apresentados; que, especificamente quando à dúvida suscitada pelo CARF às e-fls. 1.037, “*se a autoridade considerou também as notas de ajustes de preço*”, informamos que sim, que nas planilhas apresentadas pelo contribuinte e nas análises efetuadas, no procedimento fiscal original e nas diligências, as notas fiscais complementares, ou de ajustes de preço, foram consideradas.

16. Especificamente sobre dados fornecidos pelo contribuinte, extraídos de seus sistemas corporativos, cumpre registrar que estão todos anexados ao processo e, didaticamente, foram compilados nos anexos I a IV que integram este relatório. Nos anexos I e II estão sintetizadas as entradas e saídas, em quantidades e valores, respectivamente, relativas aos CFOPs (em valores) utilizados pelo contribuinte na apuração da base de cálculo do crédito presumido. No anexo III estão resumidas as remessas para industrialização efetuadas no período pelas unidades comerciais (em quantidades e valores). E no anexo IV, a apuração do direito creditório. O cálculo consistiu no somatório das entradas para comercialização (em quantidade; coluna “f”), deduzido do somatório das saídas para comercialização (em quantidade; colunas “i”, “k” e “m”), multiplicado o total (em quantidade) – se maior que zero e limitado à quantidade enviada à industrialização total (coluna “p”) – pelo preço da

soja adquirida total (em valor; coluna “h”). O resultado total (coluna “q”), se positivo, multiplicado por 35% e, depois, por 7,6% (coluna “r”).

CONCLUSÃO

17. Do exposto, constata-se que não foram apresentados novos elementos que alterassem o entendimento expresso no Parecer nº 180, de 11/10/2011 (e-fls 30 a 205), e na diligência anterior, de 23/04/2015 (e-fls 760 a 808); reforçando, portanto, a conclusão já manifesta, da inexistência do alegado direito creditório reclamado pelo contribuinte.

Em sua manifestação, a Embargante diz que (i) o trabalho fiscal foi, novamente, elaborado com premissas equivocadas; (ii) os laudos conclusivos apresentados no Anexo IV (conforme solicitado pelo CARF) está absolutamente incorreto, mesmo dentro dos parâmetros determinados pelas dd. autoridades fiscais; e (iii) o método de cálculo elaborado pela KPMG é admissível para o fim de se apurar o crédito presumido sob análise.

Nos termos do Parecer de fls. 30-41, a fiscalização procedeu às glosas sobre as aquisições em que o contribuinte apurou o crédito presumido com base no preço médio da soja estocada, no momento da sua transferência do armazém para a indústria, o que impossibilitou a análise da fiscalização se tais aquisições se refeririam ao mesmo período de apuração, conforme trecho abaixo do Parecer:

Crédito Presumido

30. O contribuinte, no 3º trimestre de 2006, adquiriu, em grande quantidade, produto in natura de origem vegetal (soja), de produtores rurais pessoas e de pessoas jurídicas que efetuaram vendas com suspensão da Cofins. Essa soja assim adquirida foi utilizada como insumo na fabricação de produtos destinados à alimentação humana e animal (óleo de soja e farelo de soja). Desse modo, apropriou-se o contribuinte de créditos presumidos relativos a essas aquisições, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, e da IN SRF nº 660, de 2006.

*Entretanto, 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. 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.

Analisando as alegações suscitadas pelas partes, concordo com o entendimento da fiscalização sobre a ausência de previsão legal para se a metodologia utilizada pela Embargante, validada pelo Laudo KPMG, para apuração dos créditos pelo valor médio da soja. Além disso, entendo que essa forma de apuração impossibilita a verificação do direito ao crédito presumido quanto à necessidade de que o crédito seja do mesmo período de apuração, nos termos do disposto no art. 8º, §2º da Lei nº 10.925/2004, a saber:

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:

Tal posicionamento, já objeto de análise em processo envolvendo a própria Embargante (PA nº 115586.720242/2011-18 - acórdão 3402-003.156), onde restou decidido que crédito presumido deve ser apurado com base no valor das notas fiscais relativas à aquisição de bens ocorridas no mesmo período de apuração do crédito, senão vejamos:

No que concerne à omissão alegada, tem razão a embargante, pois analisando-se os dados consignados nas fichas 16A, 23 e 25B do DACON às fls. 274 a 279, verifica-se que não houve pedido de ressarcimento do crédito presumido, mas apenas seu aproveitamento para dedução dos valores do PIS a serem recolhidos.

Quanto ao mérito, a defesa argumentou, em síntese, que em virtude da flutuação do preço da soja, o preço efetivo do produto só é conhecido ao final do contrato de fornecimento. Em razão disso, existe uma diferença temporal entre o recebimento da soja e a determinação do preço, que somente é ajustado no final do contrato. O preço consignado na nota fiscal do vendedor pode ser inferior ou superior ao que é fixado no final do contrato, daí a razão de o contribuinte adotar o método de apurar o custo (e o crédito presumido) com base no valor médio da soja estocada, o que não foi aceito pela fiscalização.

A defesa desenvolveu sua tese baseando-se no disposto no art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/2004, mas ignorou o disposto no § 2º do mesmo dispositivo legal, que para maior comodidade permito-me transcrever:

Art. 8º Omissis...

§ 1º Omissis...

§ 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:

Da leitura conjunta dos dois parágrafos acima transcritos, conclui-se que a lei determina o cálculo do crédito presumido relativo a determinado período de apuração, tomando por base o valor das aquisições ocorridas no próprio mês.

A interpretação pretendida pela recorrente só seria viável, caso não existisse o parágrafo 2º. Mas o parágrafo 2º existe e ele determina que somente bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração do crédito é que podem gerar o crédito presumido.

Portanto, o pleito da recorrente deve ser rejeitado, pois à luz do art. 8º, § 2º e 3º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido deve ser apurado com base no valor das notas fiscais relativas à aquisição de bens ocorridas no mesmo período de apuração do crédito.

Com esses fundamentos, voto no sentido de acolher os embargos de declaração para suprir a omissão apontada no Acórdão 3403002.751, e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto à questão da apuração do crédito presumido com base no valor médio da soja estocada.

Neste cenário, entendo correto o procedimento da fiscalização de indeferir o direito ao crédito presumido sob análise.

Diante do exposto, voto no sentido de acolher parcialmente os embargos de declaração para suprir os vícios do acórdão embargado, sem contudo, atribuir-lhe, efeitos infringentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo