



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

Processo nº 10783.724593/2011-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-003.015 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria Contribuição para o PIS/Pasep
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/COFINS.

Na definição de insumos para apropriação de créditos próprios do sistema não-cumulativo do PIS/COFINS, somente serão considerados 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 matéria-prima entre as unidades da própria contribuinte, para que possa ser processado, deve ser entendido como custo de produção, o que resulta em créditos a serem apurados. Direito creditório reconhecido.

RATEIO. DESPESAS COMUNS. CONDOMÍNIO PORTUÁRIO. MOVIMENTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO. ÁGUA.

Reconhecimento da autoridade fiscal que a contribuinte também atua como prestadora de serviços. Comprovado nos autos existir vinculação entre as despesas e o embarque de mercadorias de terceiros. Direito creditório reconhecido.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Recorrente defende que os custos decorrentes da depreciação dos vagões de trens deve ser reconhecido como créditos, já que os vagões são utilizados para transporte da mercadoria acabada até o terminal portuário (equivalente a frete). Previsão legal em sentido contrário (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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de crédito para os gastos identificados no Voto como (i) "Frete. Deslocamento entre as Unidades da Própria Contribuinte" e (ii) "Condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)" e não reconhecer o direito de crédito em relação aos gastos identificados no Voto como "Transporte dos produtos das fábricas para os portos. Depreciação dos vagões". Por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário em relação ao direito (i) ao crédito presumido da agroindústria e (ii) em relação ao reconhecimento aos créditos denominados extemporâneos, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, que dava provimento ao Recurso para reconhecer o valor apurado no Laudo realizado pela KPMG para o crédito presumido e reconhecia os créditos extemporâneos. Os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e José Fernandes do Nascimento votaram pelas conclusões em relação ao último item.

Fez sustentação oral: Dra. Ana Carolina Utimati - OAB 207.382 - SP

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

LENISA PRADO- Relatora.

EDITADO EM: 30/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Paulo Guilherme Derouledé, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ADM do Brasil Ltda. contra acórdão proferido pela 16ª Turma de Julgamento da Delegacia Regional da Receita Federal no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1), oportunidade em que foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

A questão tem início em pedido de ressarcimento formulado pela contribuinte¹ referente ao 3º trimestre de 2006, no que se refere a contribuição ao PIS/PASEP não cumulativa. A recorrente defende que apurou créditos relativos as importações ou aquisições no mercado interno vinculados a receitas de exportação, ou vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, em montante superior às deduções decorrentes de operações tributadas no mercado interno, nos termos do art. 5º, § 1º, da Lei n.10.637/2002.

O pedido de ressarcimento foi indeferido² diante das glosas abaixo justificadas:

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 ao suprimento lenha (Conta n. 133020.502 Lenha) as glosas referem-se às 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 ativo imobilizado, há vedação legal 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 prestado de serviços, não tenham sido aplicados ou consumidos na prestação do serviço, conforme detalhado no Anexo II.

¹ O saldo a ressarcir foi objeto das declarações de compensação n. 17093.96177.310107.1.3.08-7920 e 17522.77409.280207.1.3.08-4316.

² Parecer SEFIS nº 181/2011 (fls. 30/41) acolhido pelo Despacho Decisório DRF/VIT/ES (fl. 41).

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 COFIS.

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 n. 404, de 2004, combinado com o art. 3º, II, da Lei n. 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 ao produto in natura de origem vegetal (soja) adquirido de produtores rurais pessoas físicas e de pessoas jurídicas que efetuaram vendas com suspensão do PIS, apenas parte foi relacionada às aquisições realizadas nos respectivos períodos, considerando-se a data da 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).

(...)

Desse modo seria possível efetuar diretamente a 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 do PIS, nos termos do art. 8º da Lei n. 10.925/2004. De 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

Na 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 do PIS 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 destina-se ao registro de outras operações com direito a crédito não contemplados nas linhas 1 a 12, para fatos jurídicos ocorridos no mês de referência do Dacon. Não se destina a registro 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 as operações e promover, se for o caso, as respectivas homologações de 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 nos prazos estabelecidos na legislação.

Não foi o que fez o contribuinte. Ignorando as normas estabelecidas pela RFB, o contribuinte 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 dos 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'.

Contra o despacho decisório que inferiu o pedido de ressarcimento, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, que foi julgada improcedente pela instância de origem, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 federal.*

INSUMOS. CRÉDITO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. *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 dos 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.

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

Manifestação de inconformidade improcedente.

Direito creditório não reconhecido.

Interposto recurso voluntário (fls. 427/461), os autos do processo administrativo em tela ascenderam a este Conselho.

Em seu recurso a contribuinte sustenta que a decisão proferida pela instância de origem é nula, diante da ausência de motivação da autoridade fiscalizadora e do preterimento do direito a ampla defesa, já que não houve análise dos fatos e argumentos expostos na defesa oportunamente apresentação (violação aos arts. 2º e 3º da Lei n. 9.784/1999; arts. 31 e 59 do Decreto n. 70.235/1972, e; art. 5º, LV, da CF/1988).

Para a contribuinte as informações constantes no Anexo V são insuficientes para esclarecer quais foram os métodos contábeis utilizados pelos fiscais para valorar os créditos considerados e os créditos glosados. A inexistência de informações resulta na impossibilidade da interessada apresentar sua defesa.

Sobre a definição de insumos, a recorrente alega (fl. 439/440):

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, de forma que, se fosse necessário buscar fundamento em legislação tributária anterior para definir os elementos geradores de créditos de PIS e COFINS (o que se admite para fins de argumentação), dever-se-ia utilizar a legislação do IRPJ.

Nesse cenário, poder-se-ia argumentar que geram direito a crédito de PIS e COFINS as parcelas redutoras do lucro tributável para fins do IRPJ, mais especificamente os custos definidos no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda e as despesas definidas no art. 299 desse mesmo regulamento".

A contribuinte ressalta que apesar das autoridades fiscais reconhecerem que os fretes indicados no pedido de ressarcimento são os *"deslocamentos entre as unidades da própria ADM, como o envio de matéria-prima do armazém para a fábrica"* e que *"os produtos são transportados dos armazéns para as fábricas com notas fiscais de simples remessa emitidas pela própria ADM"* indeferiram o requerimento amparados em uma interpretação restritiva do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003.

equiparar as despesas classificadas como *"condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP)"* como *rateio de despesas*. Ainda sobre a classificação desses custos como *rateio de despesas*, como reforço argumentativo, a contribuinte assevera que essas despesas não são rateadas com outras pessoas jurídicas, mas são todos arcados por ela.

A contribuinte se insurge contra a glosa feita sobre os créditos oriundos das despesas decorrentes de *condomínio portuário, movimentação, classificação e água*, ao esclarecer que a filial localizada no Porto de Santos *"desenvolve atividades de recepção, armazenamento e embarque de mercadorias tanto para a própria Recorrente quanto para terceiros. Além disso presta serviços de limpeza e manutenção"*. E, apesar de reconhecido pelas autoridades fiscais que a empresa atua como prestadora de serviços quando atende a terceiros, não admitiu os créditos de PIS e COFINS relativos aos bens e serviços necessários para a prestação desses serviços.

Sobre o transporte dos produtos da fábrica para o porto, a contribuinte esclarece que é *"atividade essencial para as atividades fabris, de forma que a depreciação dos vagões deve dar direito a crédito de PIS e da COFINS"* (fls. 447).

Explica que lançou as despesas decorrentes da aquisição de soja *in natura* para a produção de derivados (óleo de soja e farelo de soja) com arrimo no que dispõe o art. 8º da Lei n. 10.925/2004, onde é previsto que as pessoas jurídicas produtoras de determinados produtos de origem animal e vegetal fazem jus ao crédito presumido de PIS e COFINS quando adquirem os produtos de pessoas físicas ou jurídicas sujeitas à suspensão dessas contribuições em suas operações.

Sobre essa rubrica, vale transcrever trecho do recurso voluntário (fl. 449):

"Com efeito, a operação de soja é realizada, essencialmente, em cinco fábricas (filiais) da Recorrente: Rondonópolis, Uberlândia, Campo Grande, Três Passos e Joaçaba. Todas as fábricas adquirem quando necessário a soja in natura diretamente dos fornecedores. não obstante, apenas 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 os produtos dos fornecedores".

Ainda sobre a aquisição da soja *in natura*, a contribuinte afirma que o valor das notas fiscais que acompanham a entrega dos produtos adquiridos por suas filiais⁵ não pode servir como base para a apuração dos créditos presumidos de PIS e COFINS, já que o preço

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 a cada mês.

§9º. O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

⁵ A recorrente aponta que os preços médios por quilograma do período apresentam diferenças muito relevantes entre as filiais comerciais da Regional de Campo Grande, variando de -R\$ 4,13 a R\$ 5,44. Conclui que *"os valores médios mensais, considerados individualizadamente, não refletem o efetivo valor da aquisição da soja e, por esse motivo, não podem ser adotados como referência para determinação de crédito presumido de PIS e COFINS, como pretendem as autoridades fiscais"* (fl. 459).

desta *commodity* é fixado somente no fechamento do contrato, o que ocorre muitas vezes após o produto ter sido entregue, com base no preço médio corrente para o adquirente⁶ (fl.452).

Sobre o indeferimento de aproveitamento dos créditos considerados extemporâneos pelas autoridades fiscalizadoras, a recorrente noticia que esses são referentes aos serviços de frete contratados nas operações de compra, venda e transferências internas. Defende que ao contrário do que alegado pelas autoridades, *"a verificação da origem, valor, natureza e, portanto, existência e validade dos créditos é possível e bastaria que os documentos apresentados pela contribuinte fossem devidamente analisados"* (fl. 458). Afirma que não há na legislação de regência 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.

Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida, para que os créditos de PIS sejam reconhecidos e as compensações declaradas sejam homologadas.

Na sessão de julgamentos ocorrida no dia 10/09/2014, esta turma julgadora, em preliminar, afastou os argumentos defendidos pela contribuinte sobre a nulidade da decisão de primeira instância, em face da ausência de motivação, bem como a alegada nulidade do despacho decisório diante da ausência de clareza sobre os critérios utilizados para glosar parte dos créditos presumidos (art. 8º da Lei n. 10.925/2004).

Ao apreciar o mérito da contenda, a turma julgadora naquela oportunidade, acolhendo o voto do Conselheiro Alexandre Gomes (relator originário do processo sob julgamento) que brilhantemente traçou a evolução jurisprudencial administrativa e jurídica sobre o conceito de insumos para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos, concluiu não ser possível, diante da documentação acostada aos autos, *"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"* (fls. 539).

Diante desta constatação, a turma julgadora determinou a remessa dos autos à instância de origem para a realização de diligência, para que a autoridade preparadora intimasse 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 a 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;*

⁶ O contribuinte cita como exemplo a seguinte situação: *"veja, por exemplo, a filial 1306: o preço médio da soja para o mês de setembro de 2006 foi de R\$ 5,44/kg; já o preço médio acumulado daquela mesma filial era de R\$ 0,49/kg. Ou seja, se as Notas Fiscais do período fossem consideradas isoladamente para fins de geração de crédito presumido em exame, esse crédito poderia ser tomado sobre o valor de R\$ 5,44/kg, o que é irreal e substancialmente superior ao efetivo valor médio da soja, que era de R\$ 0,49/kg. O exemplo inverso também existe: na filial 1312, o valor das devoluções superou o valor das entradas de soja, de forma que o preço médio por quilograma no mês de setembro de 2006 foi negativo em R\$ 4,13/kg. Considerando o preço médio acumulado, ter-se-ia R\$ 0,49/kg"* (fl.458).

- 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 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 (operação 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.*

Em resposta aos Termos de Intimação Fiscal a contribuinte apresentou documentos, ultimando as diligências determinadas. Após a juntada do Relatório de Encerramento de Diligência⁷ aos autos (fls. 757/805), os autos retornaram ao CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Lenisa - Relatora

Inicialmente trago a conhecimento alguns fatos que são imprescindíveis para a solução da lide.

⁷ Subscrito pela SEFIS/VIT/ES, Equipe Fiscal n. 2, em 23/04/2015.

Consta no Parecer SEFIS n. 180/2011 (fls. 30/40) que a ADM do Brasil Ltda é empresa do grupo Archer Daniels Midland Company, multinacional que iniciou suas atividades no início do século XX nos Estados Unidos. Sua atuação 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, fábricas, unidades comerciais e de prestação de serviços, operando no mercado interno e externo. A matriz é sediada em Vitória/ES, o centro administrativo em São Paulo/ SP, e as unidades produtivas mais expressivas estão localizadas em Rondonópolis/MT, Campo Grande/MS, Uberlândia/MG e Joaçaba/SC.

Essa informação foi confirmada no Relatório de Encerramento de Diligência que reproduz o contrato social da contribuinte, lá constando o seguinte (fl. 762):

"(...) industrialização de fertilizantes e de seus subprodutos; de produtos agrícolas, especialmente de grãos vegetais e seus derivados, e de defensivos agrícolas; representação de armadores e sociedades ou linhas de navegação marítima do país e do exterior, agenciamento marítimo de navios e cargas, desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas; estiva, carga e descarga de navios; atuação no ramo de atividade de operadores portuários, conforme preceitua a Lei n. 8.630/93; prestação de serviços de transportes ferroviário e transporte rodoviário; descarga de produtos; ensaque de fertilizantes e serviços de análises laboratoriais, bem como a prestação de serviços de comissão de transportes em todas as suas modalidades, em nome próprio ou de terceiros (...) industrialização, distribuição, comercialização, produção, importação, e exportação de algodão, soja, sorgo, milho, arroz, trigo, palma e seus derivados".

A contribuinte está sujeita à sistemática não-cumulativa de incidência de PIS e da COFINS, definidas pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e, em razão da natureza de suas atividades - notadamente a venda no mercado nacional de produtos não sujeitos aos PIS e à COFINS e a exportação de produtos - a recorrente informa que acumula, constantemente, créditos dessas contribuições, os quais são passíveis de ressarcimento nos termos das leis já mencionadas e das Instruções Normativas n. 600/2002 e 900/2008 da Receita Federal do Brasil.

A possibilidade do creditamento requerido está prevista no inciso II, do art. 6º da Lei n. 10.637/2002. Essa norma indica que os créditos decorrentes de receitas de exportação deverão ter apuração própria, separada da apuração dos créditos decorrentes de operações no mercado nacional, já que o parágrafo 3º determina que *"aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação"*.

Diante do que informa a recorrente e do que consta no relatório conclusivo da diligência, é pertinente analisar os créditos objetos dos pedidos de ressarcimento, uma vez que guardam relação de pertinência com as atividades desenvolvidas pela contribuinte.

Passo a examinar os argumentos encartados no recurso voluntário sob julgamento:

1. Definição de insumos para fins de apropriação dos créditos de PIS/COFINS:

A recorrente aponta que a divergência entre seu posicionamento e o das autoridades fiscais e julgadoras repousa, unicamente, no conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS. Sustenta que o seu pedido de ressarcimento foi indevidamente negado, pois adotado pelos fiscais o conceito restritivo de insumo, equivalente àquele adotado na legislação que rege o IPI.

Sobre a questão, é pacífico o entendimento deste Conselho⁸ no sentido que não se aplica, para apuração do insumo de PIS ou COFINS não cumulativos (previstos nos art. 3º das Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003) o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico do imposto de renda que define custo e despesas necessárias.

Isso porque os sistema da não cumulatividade do IPI se diferencia do sistema do PIS/COFINS, na medida em que no IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (inciso II, do § 3º do art. 153 da CF/88), enquanto no PIS/COFINS a técnica é de base contra base (§ 12, do art. 195 da CF/88 c/c com o § 1º dos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003).

É no mesmo sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que confirma que a "a conceituação de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI, posto que excessivamente restritiva" (RESP n. 1.246.317/MG, relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2015).

O Parecer Normativo CST n. 65/79 consigna a interpretação adotada pela Fazenda Nacional que, para que sejam gerados créditos de IPI, o produto intermediário deve assemelhar-se à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. A partir dessa premissa é certo afirmar que para se apropriar de créditos oriundos dos produtos intermediários, esse que não se incorpora ao produto final, é imprescindível que este sofra desgaste ou alteração em suas propriedades químicas ou físicas quando em contato direto com o produto em sua fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, os eventos que dão direito à apuração do crédito estão citados no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde se percebe que houve uma ampliação das hipóteses que conferem créditos em relação àquelas previstas na legislação do IPI.

Conclui-se, da leitura dos dispositivos mencionados, que a diferença entre os regimes jurídicos do IPI e das contribuições PIS/COFINS não cumulativas está que no IPI o direito a crédito vincula-se ao produto industrializado, já no âmbito nas contribuições está relacionados ao processo produtivo.

⁸ Sobre o tema adoto os fundamentos contidos no **Acórdão n. 3302-002.260**, este proferido no julgamento do recurso voluntário interposto pela **Sucocitrico Cutrale Ltda**, nos autos do Processo Administrativo n. 12893.000208/2007-85, sob a relatoria da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas.

Contudo, tal ampliação do conceito de insumo não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa.

Ou seja, para o regime não cumulativo das contribuições PIS/COFINS, adota-se o conteúdo semântico de insumos mais amplo do que aquele previsto na legislação que rege o IPI, porém mais restrito do que aquele previsto nas normas do Imposto de Renda, abrangendo os bens e serviços que não sendo expressamente vedados em lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o produto ou serviço desejado.

Como visto, o conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS e da COFINS é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for **utilizado** direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; for **indispensável** para a formação do produto/serviço final e for **relacionado** ao objeto social do contribuinte. Em virtude dessas especificidades, os créditos oriundos dos insumos postulados no recurso voluntário devem ser analisados individualmente.

2.) Insumos objeto do recurso voluntário.

A) Frete. Deslocamento entre as unidades da própria contribuinte.

O acórdão proferido na manifestação de inconformidade, objeto do recurso voluntário sob julgamento, ao negar o pedido de apropriação dos créditos referentes aos custos com o frete do produto entre as unidades da própria contribuinte, adotou o entendimento da Coordenação Geral de Tributação - COSIT, firmado na Solução de Divergência n. 26, de 30/05/2008, que foi assim sumariado (grifos nossos):

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITO DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O transporte do produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica, não gera direito a crédito a ser descontado da COFINS com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

2. Os insumos utilizados na atividade do transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou de estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da COFINS apurada de forma não-cumulativa.

Dispositivos legais: arts. 3º incisos II e IX da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e 15 da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004".

No entanto, comprova-se nos autos (Anexo II, fls. 56/66 e 68/84) que os fretes glosados se referem ao transporte da soja remetida dos armazéns para a fábrica. Logo, não se está diante do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, mas sim do transporte de matéria-prima para a unidade de produção a fim de ser processada.

Tratando-se de movimentação de matéria prima entre o estoque e a fábrica, não é pertinente adotar os fundamentos trazidos na Solução de Divergência n. 26/2008, já que essa modalidade de frete, embora não vinculados à operação de compra da matéria-prima nem à operação de venda do produto enquadrado, equipara-se aos custos de produção, conforme preceitua o art. 290, I, do RIR/1999.

Portanto, os custos de frete entre estabelecimentos da própria contribuinte devem gerar créditos das contribuições PIS/COFINS, com arrimo no que dispõe o inciso II, do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

B) Condomínio portuário, movimentação, classificação, água (CODESP). Despesas consideradas rateio de despesas pela fiscalização.

A fiscalização reconhece que a contribuinte atua como prestadora de serviços, conforme se verifica no seguinte trecho extraído do Parecer SEFIS n. 180/2011 (fl. 35):

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 COFIS.

Apesar da fiscalização ter aceito a segregação contábil feita pela contribuinte para expurgar do cálculo do crédito as parcelas das despesas incorridas com a comercialização de seus próprios produtos, a decisão de primeira instância entendeu que a legislação não dá respaldo ao rateio das despesas, encargos e custos comuns, quando uma parte poderia gerar o crédito e a outra parte representa despesas operacionais.

A fundamentação adotada pela instância de origem é a interpretação conferida aos arts. 3º, §§ 7º, 8º e 9º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/200. No entanto, esses dispositivos tratam sobre o rateio de despesas na hipótese de parte das receitas da pessoa jurídica estarem sujeitas ao regime cumulativo e parte ao regime não cumulativo, o que não é a hipótese dos autos.

Para a obtenção dos créditos, é necessário comprovar que existe vinculação entre essas despesas com o embarque de mercadorias de terceiros efetuados no trimestre objeto do pedido de compensação.

A conclusão final encartada no relatório final da diligência é que "*quanto às glosas relativas à filial Santos/SP, não foram apresentados novos elementos que alterassem as conclusões expressas no Parecer n. 180/2011 (Processo n. 10783.724.92/2011-11)*" (fl. 777). Para tanto, esclarece que :

"22.18 Como vimos, estão contempladas nessas 'despesas portuárias' uma enorme quantidade de itens, muitos dos quais notoriamente fora do campo de abrangência legal dos créditos da não cumulatividade de uma empresa dedicada a prestação de serviços de recepção, armazenagem e embarque de mercadorias, como por exemplo as despesas relativas à proteção ambiental, à segurança do trabalho, à vigilância, etc.

22.19 Além disso, considerando que o contribuinte, na utilização das instalações portuárias, movimenta mercadorias próprias e de terceiros, não parece razoável admitir que essas despesas portuárias fossem alocadas, em sua grande maioria, integralmente (100%) a serviços prestados a terceiros, como pode ser observado na coluna 'E' da tabela 2 desse relatório.

22.3 Como se observa, há entendimento comum (RFB e contribuinte) quanto ao fato de que somente as despesas relativas a serviços prestados a terceiros poderiam ser consideradas para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade no caso da filial de Santos/SP. A divergência surge apenas quanto ao enquadramento de algumas despesas, para as quais, como disposto no Parecer n. 180/2011, 'não foi possível identificar tratar-se de insumos diretos vinculados a serviços prestados a terceiros' (grifos nossos - fl. 777).

No entanto, na Tabela 4 reproduzida no relatório (fl. 774/775), a contribuinte informa a proporção dos custos próprios e de terceiros, em relação a movimentação dos embarques. Destaco que o contribuinte informa que no mês de agosto/2006 da quantia movimentada (380.757,689) foi destacada o equivalente a 17% (63.643.627) como sendo o valor referente aos custos de terceiros. Para o mês seguinte (set/2006) o montante referente a quantia movimentada é de 179.848,736, sendo destes 55% relativos aos custos de terceiros, o que resulta na quantia de 99.498,100.

E a contribuinte esclarece a metodologia para auferir a proporção entre seus custos e os custos como prestadora de serviços, o qual foi reconhecido pelo d. fiscal, nos seguintes termos:

"Quanto ao rateio, informou a ADM que para as 'despesas portuárias (...) a alocação era realizada com base no volume de mercadorias embarcadas para terceiros em cada navio. Para verificação do critério, a sociedade apresenta planilhas com a movimentação dos embarques (...). Já as despesas relativas aos serviços de movimentação do terminal são totalmente alocadas para cargas de terceiros (...)" (grifos contidos no relatório e ausentes no original - fl.774).

Não é correta, pois, a alegação da autoridade fiscalizadora que o contribuinte aloca 100% dos custos como sendo serviços prestados a terceiros.

Estando comprovados nos autos que existe vinculação entre essas despesas com o embarque de mercadorias de terceiros efetuados no trimestre objeto do pedido de

compensação (07/2006 a 09/2006) é de rigor o reconhecimento do direito a crédito pela contribuinte sobre os custos decorrentes de condomínio portuário, movimentação, classificação, e água.

C) Transporte dos produtos das fábricas para os portos. Depreciação dos vagões.

A autoridade fiscalizadora glosou os créditos decorrentes da depreciação dos vagões, porque entendeu não serem esses bens utilizados diretamente na produção do produto final.

Essa conclusão foi replicada no Relatório de Encerramento de Diligência, a qual transcrevo:

"24.4. Ou seja, para a apropriação de créditos da não cumulatividade relativos a encargos de depreciação caberia ao contribuinte comprovar, se fosse o caso, que os vagões foram, de alguma forma, efetivamente utilizados em seu processo produtivo, na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços a terceiros.

24.5 Entretanto, reafirmou o contribuinte na diligência que os vagões foram utilizados para simples deslocamento da produção (produtos acabados), das fábricas para o porto, em razão da limitada capacidade de estoques nas fábricas. Não foram apresentadas evidências de que os vagões teriam sido utilizados no processo de produção ou na prestação de serviços a terceiros.

24.6 Assim, na diligência, quanto às glosas relativas a 'vagões', não foram apresentados novos elementos que alterassem as conclusões expressas no Parecer n.180/2011 (Processo n. 10783.724.592/2011-11)" (grifos no original -fl. 779).

Não há o que divergir do posicionamento adotado pelo fiscal. No que concerne a apropriação dos custos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado o inciso IV, do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 restringem o direito às hipóteses dos bens aplicados diretamente na produção, o que o próprio contribuinte reconhece não ser o caso :

" Na linha de todo o exposto acima, a Recorrente reforça que o transporte dos produtos da fábrica para o porto é absolutamente essencial às suas atividades fabris, de forma que a depreciação dos vagões deve dar direito a crédito do PIS e da COFINS.

Deve-se ressaltar que o art. 3º, inciso IX, da Lei n. 10.833/2004 prevê a geração de créditos sobre fretes de produtos acabados. Assim, se o pagamento a terceiros de frete gera direito a crédito, não há porque negar o crédito da depreciação de vagão que faz exatamente a mesma função que um transportador terceirizado" (fls. 447/448).

Diante de expressa previsão legal, é de se manter as glosas sobre os créditos sobre a depreciação de vagões (bens do ativo imobilizado).

D) Soja *in natura*. Crédito presumido da agroindústria.

A contribuinte sustenta em seu recurso que o indeferimento do direito creditório sobre os **créditos presumidos de aquisição de soja** se deu tão somente pelo método de apuração com base no valor médio da soja estocada.

No entanto, a autoridade fiscal esclarece no relatório final da diligência que o direito creditório sobre o insumo soja foi indeferido não pela diferença entre o preço médio apurado com base na soja estocada e o preço de mercado, mas pela não comprovação dos requisitos previstos no **art. 8º da Lei n. 10.925/2004**, notadamente a identificação do fornecedor (pessoas físicas, jurídicas, com ou sem a suspensão das contribuições), a origem da soja (nacional ou importada), o preço efetivamente praticado, a data da aquisição, e o registro contábil da operação (fl. 784/785).

O indeferimento também se deu em relação as notas fiscais de simples remessa, relativas às transferências internas, das unidades comerciais/armazenadoras às unidades fabris (situadas em Rondonópolis/MT, Campo Grande/MS, Uberlândia/MG e Joaçaba/SC), porque não foi possível verificar a existência dos requisitos legais.

Destaca-se o seguinte trecho do relatório final (fl. 786):

"25.18 Aqui, mais uma vez, é preciso registrar que, quanto aos créditos presumidos apropriados sobre as efetivas aquisições, cujas operações foram devidamente contabilizadas nos respectivos períodos de apuração, houve o reconhecimento do direito creditório. Quanto aos créditos presumidos apurados sobre transferências internas, reafirmamos, como registramos no Parecer n. 181/2011, a impossibilidade de verificação dos requisitos exigidos para a caracterização do direito creditório e, sobretudo, se os eventuais créditos, caso existentes, já não teriam sido utilizados para abater as contribuições devidas nos respectivos períodos de apuração" (grifos no original).

Sobre a questão da variação do preço da soja no mercado, assim considerou a autoridade (fl. 787):

"25.22 E também não se pode aceitar o argumento de que a existência de notas fiscais complementares ou de devoluções, típicas de contratos baseados em preços futuro, pudesse agregar qualquer dificuldade ou distorção na apuração dos créditos presumidos. Na apuração do direito creditório, não há diferença alguma entre a nota fiscal normal (emitida pelo fornecedor quando da entrega da soja, que reflete o preço daquele momento) e a nota fiscal complementar ou de devolução (que representa o ajuste feito no final do contrato). Ainda que as notas fiscais relativas a complementos ou devoluções sejam, naturalmente, emitidas em período posterior, não há qualquer impedimento ou distorção, incluí-las no somatório da apuração do crédito presumido nos respectivos meses de suas emissões.

25.23 Assim, na diligência, quanto aos créditos presumidos, não foram apresentados novos elementos que alterassem as conclusões expressas no Parecer n. 181/2011".

O problema dos autos está em definir se o crédito presumido previsto nos arts. 8º e 15 da Lei n. 10.925/2004 pode ser aproveitado na forma estabelecida pelo art. 5º, §§

1º e 2º da Lei n. 10.637/2002 e no art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei n. 10.833/2003, quando decorrente da exportação dos produtos.

Em que pese as alegações defendidas nos autos, é imperioso traçar um breve histórico sobre as alterações legislativas recentes sobre o tema.

O crédito presumido da agroindústria estava previsto, originariamente, nos §§ 10 e 12 do art. 3º da Lei n. 10.637/2002⁹ e §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei n. 10.833/2003. Até aquele momento, quando o produto era objeto de exportação, gozava do benefício da tríplice forma de aproveitamento.

Em 23 de julho de 2004, com a edição da Lei n. 10.925/2004¹⁰, o crédito presumido até então previsto nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, foi expressamente revogado pela Lei n. 10.925/2004 (arts. 8º e 15).

A nova lei restringe o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação¹¹.

Considerando que os créditos reclamados no processo administrativo em tela são referentes ao período de 07/2006 a 09/2006, ou seja, posteriores a mudança legislativa, é de rigor a manutenção da glosa questionada.

Isso porque ainda que os argumentos da contribuinte viessem a ser reconhecidos por este colegiado, o resultado deste julgamento não poderia ser outro senão o indeferimento do pedido de ressarcimento dos créditos presumidos da agroindústria, diante da lei em vigor.

E) Créditos extemporâneos. Necessidade de retificar as declarações fiscais.

Pelos documentos apresentados pelo contribuinte, constata-se que os créditos extemporâneos reclamados referem-se a fretes (contratados nas operações de compra, de venda, e nas transferências internas no período de 02/2003 a 08/2006) e créditos presumidos da aquisição de soja para comercialização e industrialização (período de 02/2004 a 08/2006).

O contribuinte solicitou a KPMG que efetuasse, a partir dos dados constantes no SINTEGRA, o recálculo do valor dos créditos presumidos, tomando por base tão somente

⁹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: § 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal (...), destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º e 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do §4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65%.

¹⁰ Reduz as alíquotas de PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências.

¹¹ Julgando situação análoga à dos autos é salutar destacar o entendimento deste Conselho trazido no Acórdão n. 3403-002.763, proferido nos autos do Processo Administrativo n. 15586.720266/2011-77, de relatoria do

Conselheiro Antonio Carlos Atulim

os valores das aquisições de soja no momento da entrada da mercadoria dos silos. O fiscal não considerou o parecer ofertado pela KPMG diante das falhas de metodologia verificadas (fl.798).

Consta no Relatório de Encerramento de Diligência:

"26.22 Ora, o que é facultativo é o exercício do direito creditório. Se a opção for pelo não exercício do direito creditório, é evidente que não tem sentido a exigência de retificações do DAICON e da DCTF. Por outro lado, quando há o manifesto desejo de exercício do direito creditório, como no caso em tela, a retificação do DAICON e da DCTF impõe-se como medida necessária e obrigatória, como condição indispensável à verificação da efetiva existência desses créditos extemporâneos e se eles, eventualmente, já não foram apropriados nos respectivos períodos de apuração" (grifos no original - fls. 792).

A contribuinte sustenta inexistir vedação legal para a apropriação dos créditos extemporâneos quando não apresentada retificação as Dacons referentes aos créditos reclamados.

Sobre esse ponto, é interessante conhecer o teor do § 4º do art. 3º da Lei n. 10.637/2002:

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

(...)

§ 4º. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Nesse mesmo sentido é a Instrução Normativa RFB n. 1200, publicada em 20/11/2012, que assim dispôs:

Art. 12. Os valores retidos na fonte a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas Contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrativos pela RFB.

(...)

§ 3º A restituição poderá ser requerida à RFB no mês subseqüente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o caput.

§ 4º A restituição de que trata o caput será requerida à RFB mediante formulário Pedido de Restituição ou Ressarcimento, constante do Anexo I a esta Instrução Normativa.

Constata-se que as normas de regência preconizam a possibilidade de apropriação dos créditos, ainda que em período posterior (desde que respeitados os prazos decadenciais), sem atrelar a qualquer necessidade de apresentar documentos retificadores.

No entanto, o direito aos créditos extemporâneos (aqueles que não foram apropriados no mês de sua referência) depende de comprovação sobre a sua existência, o que

demanda do contribuinte a apresentação de documentos que afastem quaisquer dúvidas sobre o direito reclamado, especialmente aquelas que indiquem os valores (notas fiscais) e que os créditos ainda não foram utilizados (demonstrativos que apontem não terem sido os créditos utilizados nos meses após a sua aquisição).

Mesmo que não seja obrigatória a retificação dos documentos fiscais para a apropriação extemporânea dos créditos, ainda sim é necessária a comprovação da existência dos mesmos. Diante da ausência de provas nos autos, deve ser mantida a glosa efetuada.

F) Outros créditos analisados no Relatório de Encerramento de Diligência. .

Não foram objeto de discussão no recurso voluntários os créditos glosados pela autoridade fiscal e novamente analisados no Relatório de Encerramento de Diligência: (i) custos com bebidas; (ii) refeições de negócios; (iii) despesas de entretenimento; (iv) despesas de viagem/gasolina; (v) despesas com hotéis, copa, cozinha e; (vi) suprimentos de escritórios.

Outros itens também glosados e que não foram trazidos no recurso voluntário poderiam gerar créditos das contribuições (como por exemplo os produtos químicos e recipientes utilizados no laboratório, se aplicados na produção dos fertilizantes; uniformes, se utilizados pelo pessoal da produção; materiais de manutenção/reparos, desde que comprovadamente utilizados nas fábricas ou em máquinas utilizadas diretamente na produção).

Por absoluta ausência de provas, não é possível que o julgador correlacione os materiais glosados com as formas pelas quais são utilizados no processo produtivo. Compete ao contribuinte o ônus de comprovar o direito alegado aos créditos reclamados, apresentando as provas e fatos que demonstrem a existência do direito creditório reclamado, aptos a ensejar a modificação do que restou lavrado no acórdão recorrido.

Inexistindo nos autos a comprovação do direito, há que se manter as glosas realizadas pela autoridade fiscalizadora.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte ADM do Brasil Ltda para conferir o direito ao crédito resultante dos custos do frete (serviço de deslocamento entre as unidades da própria contribuinte) e os referentes os custos de condomínio portuário, movimentação, classificação e água, na proporção suportada pelo contribuinte enquanto prestadora de serviços a terceiros.

Lenisa

Prado

-

Relatora

CÓPIA