



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15578.000274/2009-88
ACÓRDÃO	3202-003.534 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADM DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/09/2005

PIS/COFINS. SUSPENSÃO. BENEFÍCIO FISCAL. VIGÊNCIA DO ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. VIGÊNCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o disposto no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004,

aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

PIS/COFINS. SUSPENSÃO. BENEFÍCIO FISCAL. PESSOA JURÍDICA CEREALISTA. RECEITA DE VENDA DE PRODUTO *IN NATURA* DE ORIGEM VEGETAL. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

A suspensão da incidência da Cofins sobre a receita auferida por pessoa jurídica cerealista, que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, alcança apenas a venda de produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM. Na falta de comprovação de que a referida receita, ainda que auferida por intermédio de filial que exerça cumulativamente as referidas atividades, foi proveniente da venda dos referidos produtos, o reconhecimento do citado benefício fiscal fica impossibilitado.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. RECEITA FINANCEIRA

Descontos obtidos são considerados receitas financeiras, sujeitando-se à alíquota zero das contribuições sociais não cumulativas por força do Decreto nº 5.442/05, vigente à época dos fatos.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

PIS COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO POR DEPRECIÇÃO.

Aos créditos concedidos em relação aos itens adquiridos como insumo e que devam ser incluídos no ativo imobilizado do contribuinte, respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade na constituição do crédito tributário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: (a) reconhecer o benefício de suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 para as filiais de Porto Alegre e Rondonópolis, (b) reverter as glosas do crédito presumido dos valores das compras para recebimento futuro registradas sob o CFOP 1.922, (c) reconhecer a conta de receita 411550 de descontos obtidos nas aquisições de mercadorias como receitas financeiras sujeitas à alíquota zero, (d) acatar o resultado da diligência realizada para excluir da base de cálculo das contribuições os valores relativos à conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação), e (e) reverter as glosas com gastos com classificação de mercadorias.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra constituição de crédito tributário através da lavratura de Auto de Infração relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidência não-cumulativa, referente aos períodos de apuração de 08/2005 e 09/2005, no valor de R\$ 5.946.114,73 incluído principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 27/02/2009.

No Relatório de Fiscalização, integrante do Auto de Infração (fls. 38/39), a autoridade lançadora esclarece que o lançamento decorre do processo nº 11543003201/2005-61, o qual versa sobre Declarações de Compensação (DCOMPS) de débitos de IRPJ e IRRF -juros sobre o capital próprio - residentes no exterior, através do aproveitamento de créditos da Contribuição para a Cofins não-cumulativa de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

No decorrer da diligência fiscal para fins de constatação do direito creditório vindicado constatou-se que o contribuinte não possuía saldo de créditos passível de compensação com outros débitos administrados pela RFB, não obstante ele ter compensado, nos autos do processo administrativo 11543.003201/2005-61, no montante de R\$ 1.319.964,17 (um milhão, trezentos e dezenove mil, novecentos e sessenta e quatro reais e dezessete centavos) e R\$ 1.092.019,68 (um milhão, noventa e dois mil, dezenove reais e sessenta e oito centavos), respectivamente.

Destarte, foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal (MPFF), complementar ao MPF já existente, onde foram incluídas as operações COFINS, relativos ao período compreendido entre 08/2005 e 09/2005, no valor de R\$ 5.946.114,73, acrescido do principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 27/02/2009.

Por sua vez, no processo nº 11543003201/2005-61, as compensações declaradas pelo contribuinte foram analisadas pela DRF/VITÓRIA, tendo sido exarado o Despacho Decisório, com base no Parecer SEORT nº 783/2009, decidindo pelo deferimento parcial do pedido da interessada e pelo reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 500.268,15 referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da Cofins referente ao mês de julho de 2005 e, por conseguinte, na homologação parcial das compensações efetuadas, até o limite do crédito reconhecido.

No Parecer Conclusivo daquele processo de compensação citado) restou consignado, em resumo, que:

- 1) A empresa atua na comercialização e industrialização de óleo de soja, além de atuar na comercialização de fertilizantes. A partir de 02/2004, a empresa interessada ficou sujeita ao regime de incidência não-cumulativo da Cofins;
- 2) Ao analisar o DICON e as Planilhas de Apuração enviadas pelo sujeito passivo, foi constatada divergência entre os valores informados. A análise da escrituração contábil, das planilhas e outros elementos apresentados demonstraram inconsistências nos valores dos créditos compensados. Conseqüentemente, foram realizados ajustes e foi gerada a Planilha de Glosas dos Créditos a Descontar, a fim de discriminar por filiais as eventuais glosas efetuadas;
- 3) O sujeito passivo equivocou-se ao excluir da base de cálculo da Cofins não-cumulativa os valores decorrentes das vendas de mercadorias com suspensão. A ADM não poderia fazer jus ao benefício da suspensão prevista no art. 9º da Lei 10.925/04 anteriormente à edição da IN SRF 660 em 04/04/2006,
- 4) A ADM não se enquadra na definição de cerealista definida pela IN SRF 660/2006, conforme resposta ao Termo de Solicitação de Documentos 02-03/2008. Também não se enquadra na definição de atividade agropecuária e nem de cooperativa de produção agropecuária delineada pelos incisos II e III do § 1º da mencionada IN;
- 5) As rubricas “desconto na compra de m. prima e diversos outras rendas”, registradas nos balancetes sob a codificação fiscal 411550, 411050 e 748950 deixaram de ser adicionadas à base de cálculo. Em outras situações, foram informados valores a menor em relação ao registrado nos balancetes;
- 6) Destarte, foram realizadas as devidas adições nas Planilhas de Apuração das Contribuições não-cumulativas, com vistas a atender ao que dispõe a legislação;
- 7) Foram excluídos créditos calculados sobre aquisições de água mineral, bens de informática, materiais de higiene pessoal, de vestuários e medicamentos por não se caracterizarem no conceito de insumos. Também foram excluídas aquisições dos setores administrativos como por exemplo lápis, caneta, papel, dentre outros e dos setores de segurança, como por exemplo manutenção nos equipamentos de segurança e vestuário do pessoal encarregado;
- 8) O contribuinte apresentou Planilhas de Apuração das Contribuições não-cumulativas por filiais e consolidado. Foram efetuadas glosas nos itens

“bens utilizados insumo industrialização: compras p/ material intermediário” nas filiais de Campo Grande, Joaçaba, Paranaguá, Passo Fundo e Uberlândia, por não se enquadrarem na definição de insumos; .

9) A partir dos relatórios enviados em meio magnético, foram elaboradas as Planilhas I (fls. 408/416), discriminando por filiais os bens desconsiderados no cálculo dos créditos. Tais valores foram transportados para a Planilha de Glosas dos Créditos a Descontar (fls. 451) e posteriormente para a Planilha de Apuração das Contribuições não-cumulativas (fls 452/457);

10)Foram glosados os valores informados a maior nas Planilhas de Apuração das Contribuições não-cumulativas em relação ao que foi informado nos relatórios em meio magnético, no que tange às filiais de Campo Grande, Paranaguá e Uberlândia, conforme Planilha 2 (fls. 417/443);

11)Com relação ao item “Bens utilizados insumo industrialização: compras p/ industrialização material de embalagem”, foi apurada diferença entre as Planilhas de Apuração das Contribuições não-cumulativas e os relatórios em meio magnético na filial de Campo Grande. As diferenças foram demonstradas na Planilha 3 (fls. 444);

12) Foram efetuadas glosas no item “serviços utilizados como insumo na industrialização: despesa com classificação” visto que estes serviços não se enquadram na definição de insumos delineada pela legislação;

13)No que se refere ao item “serviços utiliz. Insumos industrializ.:Mão de Obra P. Juridica (Manutenção/Conservação/Limpeza Máq. e Equip.)”, foi constatada a inclusão de serviços não aplicados ou consumidos na fabricação do produto, no que tange às filiais de Catalão, Joaçaba, Paranaguá, Rondonópolis e Uberlândia. Por não se caracterizarem no conceito de insumo foram glosados os serviços discriminados na Planilha 4 (fls. 445/449); 14) Pelos mesmos motivos foram glosados no item “serviços utilizados como insumos nas atividades portuárias: Unidades Santos e Vitória”, serviços destinados à área de comercialização;

15)O contribuinte foi intimado a apresentar os contratos de locação e comprovantes de pagamentos dos aluguéis da filial Santos. Da análise dos comprovantes, constatou-se que foram informados valores a maior nas Planilhas de Apuração das Contribuições não-cumulativas. A diferença foi considerada não comprovada e excluída da base de cálculo dos créditos;

16) Foram excluídos da apuração dos créditos, os encargos de depreciação referentes às aquisições de vagões pela filial de Rondonópolis, por não

serem utilizados na produção dos bens, mas sim no transporte dos bens produzidos. As glosas foram efetuadas nos meses de 2004, mas com impacto nos meses de 2005, visto que os encargos de depreciação se exaurem em 48 meses;

17) Foram efetuadas glosas no item energia elétrica nas filiais de Santos e Uberlândia, por não ter sido apresentada documentação comprobatória que lastreasse a totalidade dos valores informados;

18) Foram constatadas irregularidades na apuração dos créditos presumidos relacionados à filial de Uberlândia. Não é possível o aproveitamento de créditos decorrentes de compra para recebimento futuro (CFOP 1.922). Dos relatórios em meio magnético foi constatado o aproveitamento de crédito de compras registradas sob o CFOP 1.922 e nas compras registradas sob o CFOP 1.116, quando da entrada real da mercadoria. A Planilha 5 (fls. 450) discrimina as compras que foram desconsideradas para fins de cálculo dos créditos;

19) Uma vez preenchidas as Planilhas de Apuração das contribuições não-cumulativas, pôde-se constatar que ao final do mês de julho de 2005, o sujeito passivo possuía saldo de créditos decorrentes do mercado externo no valor de R\$ 500.268,15 passível de compensação. Este saldo foi integralmente utilizado para fins de compensação, não, restando saldo de crédito a transferir para o mês seguinte. Nos meses de agosto e setembro não foi apurado saldo de créditos a compensar, mas sim saldo de Cofins a pagar _ Destarte, foi emitido Auto de Infração para os referidos meses;

20) Apesar de o sujeito passivo ter informado no DACON saldo de créditos a compensar de períodos anteriores, ele não apresentou pedido de ressarcimento com vistas a compensar suposto saldo. Portanto, o saldo credor de períodos anteriores foi desconsiderado na análise da declaração de compensação de que trata o presente processo;

21) O processo administrativo nº 11543003200/2005-16 foi apensado ao presente processo por se referir ao mesmo trimestre-calendário.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa a qual foi julgada improcedente pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro-02, formalizada através do acórdão nº 13-31.540, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2005 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

VENDAS COM SUSPENSÃO. ARTIGO 9º DA LEI 10.225/2004. APLICAÇÃO.

A suspensão da exigibilidade da Cofins prevista no artigo 9º da Lei 10.225/2004 só se aplica a partir de 4 de abril de 2006, após a sua regulamentação pela Instrução Normativa SRF 636/2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF 660/2006.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins no regime de incidência não-cumulativo é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

ALUQUÉIS DE PRÉDIOS. COMPROVAÇÃO.

Os créditos calculados em relação a despesas com aluguéis de prédios devem ser comprovados através de contratos, faturas ou comprovantes de pagamento.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

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

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

Verificada em procedimento de ofício a falta de declaração e de recolhimento de valores devidos a título de COFINS, cabe a aplicação da multa de ofício de 75%, por expressa determinação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte, aqui ora Recorrente, alega existência de superficialidade do trabalho fiscal ao proceder o lançamento com base em análises superficiais das planilhas de apuração da COFINS elaboradas pela Recorrente.

Alegou ainda que não poderia a Fiscalização considerar como não tributadas as receitas decorrentes de prestação de serviços registradas nas contas n°s 381020 e 396020, bem como, como não comprovados as despesas relativas ao consumo de energia elétrica ou, ainda, os dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (sem falar, ainda, nos créditos presumidos referentes à filial Uberlândia), sem realizar, contudo, o devido exame de toda a documentação fiscal apresentada dado, demonstrou, documentalmente, que os valores apurados nas contas n°s 381020 e 396020 referem-se a receitas de serviços já tributados pela Recorrente, bem como de a conta n° 388130 é usada apenas para rateio de gastos com exportação entre unidades de negócios da Recorrente.

Por estas razões, esta Turma converteu o presente julgamento em diligência formalizado através do acórdão 3301-001.837, para que a autoridade fiscal constatasse se os créditos pleiteados/apurados são idôneos, bem como, se as receitas adicionadas à base de cálculo da COFINS já havia sido ou não devidamente tributadas por essa contribuição ou, ainda, se são passíveis de tributação.

Com o objetivo de pormenorizar os lançamentos contábeis da Recorrente, bem como confirmar se os créditos registrados na sua contabilidade da Recorrente são suficientes ou não para compensar os débitos exigidos no auto de infração lavrado, a diligência fiscal foi proposta, exatamente, nos seguintes termos:

Pelo exposto, considerando as diligências já conduzidas, bem como, os seus respectivos resultados nos Proc. 11543.003201/2005- 61 e 11543.001948/2006-65, voto no sentido de **converter o julgamento em diligência para** requerer à unidade de origem da **DRF/Vitória** que:

i) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, prorrogável por igual período, para que:

i.1) apresente a documentação relativa à conta 381020 e 396020- das receitas de serviços já tributadas pela COFINS, demonstrando em pormenores a suposta tributação em duplicidade alegada pela Recorrente;

i.2- informar a atividade de cada filial e da matriz da empresa, destacando quais praticam a atividade de cerealista;

i.3- explicar e contextualizar, em seu processo produtivo (individualizado a atividade de cada filial) a utilização do bem ou serviço utilizado como insumo, cujo crédito foi glosado, esmiuçando item a item a essencialidade dos mesmos para atividade fim da empresa;

i.4- apresentar documentação referente à duplicidade de utilização do crédito presumido;

i.5- apresentar toda documentação que entenda necessária para contrapor as razões utilizadas pela DRJ para negar o ressarcimento.

Daí, acostada toda a documentação solicitada à Recorrente referente aos itens acima, requer-se da autoridade da RFB responsável pela realização da diligência a análise pormenorizada de toda documentação para apresentação de relatório circunstanciado e conclusivo a respeito da diligência (cotejando cada a cada item do acórdão recorrido, que indeferiu o pedido da contribuinte, com as razões e documentos apresentados pela empresa), podendo trazer aos autos outros elementos e informações que entenda relevantes para o deslinde do presente processo.

Por fim, requer-se a intimação da Recorrente, para, querendo, manifestar-se sobre os resultados da diligência, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias.

Cumprida a Diligência, os presentes autos retornaram para eu relatá-los.

Todavia, cumpre esclarecer que a diligência designada por esta Turma, por questão de eficiência econômica, teve o seu escopo bem delineado para estes autos, dado, sobretudo os resultados da diligência já designada no Proc. 11543.003201/2005-61, em tramitação na 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção sob Relatoria da Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, do qual decorreu o presente lançamento.

Sendo assim, também tomarei emprestado os resultados da diligência designada naquele processo na relatoria destes autos.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço parcialmente nos termos deste Voto.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de nulidade por vício insanável na constituição do crédito tributário- por cerceamento de defesa e ausência de motivação do ato (precariedade do trabalho fiscal)

No que pese a alegação de cerceamento de defesa e a ausência de motivação do ato administrativo- o lançamento a violar o direito de defesa da Recorrente, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, a designação de diligência fiscal por esta Turma não pode ser compreendida por reconhecer a alegação de nulidade arguida pela Recorrente, mas buscou-se, sobretudo, confirmar a suficiência ou não de créditos a compensar no presente lançamento tributário.

Pois, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência de motivação do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

II- DO MÉRITO

2.1- Saldo de crédito de período anterior

A Recorrente contesta o procedimento adotado pela autoridade fiscal que teria desconsiderado o saldo de créditos de meses anteriores, onerando o valor principal exigido no presente processo.

Ratificando o entendimento do julgador de piso, a alegação da Recorrente não merece prosperar.

Pois segundo o Parecer Fiscal, não foi considerado o saldo de crédito remanescente relativo ao trimestre anterior informado no DICON, uma vez que as compensações aqui analisadas estão vinculadas exclusivamente ao pedido de ressarcimento relativo ao 3º trimestre de 2005. Desta forma, o aproveitamento de suposto crédito remanescente ao final do trimestre anterior só pode ocorrer mediante formalização de pedido de ressarcimento específico para o referido período.

A existência de saldo de crédito remanescente apurado ao final de junho de 2005 (período imediatamente anterior ao trimestre ora analisado) deve ser objeto de pedido de ressarcimento próprio, específico para aquele trimestre, pois a compensação declarada deve estar vinculada ao saldo de crédito apurado em um único trimestre-calendário.

Neste tópico, não há reforma a fazer.

2.2- Das vendas de mercadorias com suspensão e da autoaplicabilidade da Lei nº 10.925/2004

A Recorrente alega que, indevidamente, desconsiderou-se a possibilidade de autoaplicabilidade da Lei 10.925/2004, ao não reconhecer a suspensão da incidência da COFINS sobre a venda dos produtos previstos na norma.

Alega a fiscalização que a aplicabilidade da Lei 10.925/2004 deu-se, tão somente, a partir de 04/04/2006.

Diferentemente, defende a Recorrente a autoaplicabilidade da norma desde 1º de agosto de 2004.

Sendo assim, a primeira questão da lide diz respeito ao início da vigência da suspensão das contribuições não cumulativas previstas no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, ao assim prever:

Art. 9º *A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

- de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

- de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

- de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

- aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

- não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Em seu bojo, a Lei 10.925/2004 trás a seguinte redação:

Art. 8º. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2,3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23 (...) todos da NCM, destinados à alimentação humana e animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n. 10.637, de 20 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Outrossim, conforme previsão no art. 17 da própria Lei nº 10.925/2004, a referida suspensão deveria produzir efeitos **a partir de 1º de agosto de 2004**:

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

- a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei;

Acontece que a Secretaria da Receita Federal veio regulamentar a referida suspensão, nos termos do §2º do art. 9º acima transcrito, com a Instrução Normativa SRF nº 636, de **24/03/2006**, que entrou em vigor na data de sua publicação - 04/04/2006, com efeitos **desde 1º de agosto de 2004**, em consonância ao disposto no art. 17 da Lei 10.925/2004.

Posteriormente, essa Instrução Normativa foi revogada pela IN SRF nº 660/2006, a qual veio dispor que a suspensão das contribuições produziria efeitos a partir de **04/04/2006**, data da publicação da primeira regulamentação (Instrução Normativa SRF nº 636/2006).

Assim, a fiscalização excluiu o benefício da recorrente relativo ao primeiro trimestre de 2006, pois anterior a 04/04/2006.

Entretanto, defende a Recorrente a autoaplicabilidade da norma, com efeitos desde 1º de agosto de 2004.

Pois bem.

A Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, bem como a Instrução Normativa SRF n. 636, de 24 de março de 2006, assim dispõem:

Art. 29. Os artigos 1º, 8º, 9º e 15 da Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 9º. A incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

III - de insumos destinados à produção de mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.

Art. 34. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

II - aos arts. 9º, 10 e 11 a partir do 1º dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de sua publicação;

III - aos demais artigos, a partir da data de sua publicação.

IN SRF 636/2006

Art.2º. Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - efetuada por cerealista, de produtos in natura de origem vegetal classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) sob os códigos:

(...)

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Em 17 de julho de 2006, foi publicada a IN SRF 660, a qual revogou a IN SRF 636, onde assim consta:

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa n. 636, de 4 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei n. 10.025/2004.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 1.160.835/RS, definiu que essa ressalva impertinente não pode subsistir no ordenamento jurídico, pelas seguintes razões:

"É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data da publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.

O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor do contribuinte pela Lei n. 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º da Lei n. 10.925/2004.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

(...)

A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito das contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004".

Ademais, é importante registrar que a Secretaria da Receita Federal, ao dar cumprimento à determinação inserta na Lei n. 10.925/2004 editou a Instrução Normativa SRF 636, em 24 de março de 2006, e inseriu em seu artigo 5º a expressa determinação que os efeitos da indigitada IN retroagem a 1º de agosto de 2004.

Como se constata, até aqui, assiste razão a Recorrente.

Entretanto, é mister analisar os demais aspectos a serem observados para a aplicação da suspensão aqui tratada, ou seja, se no período em exame a Recorrente se enquadrava em uma das hipóteses previstas no artigo 3º da IN SRF 660/06 e se as vendas atenderam a todas as condições das normas aplicáveis (Lei 10.925/04 e IN SRF 660/06).

O art. 3º da IN SRF 660/06, a respeito assim prevê:

Art. 3º – A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do artigo 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica: I – **cerealista**, no caso dos produtos referidos no inciso I do artigo 2º; II – que exerça **cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel**, no caso do produto referido no inciso II do artigo 2º; e III – que exerça **atividade agropecuária ou por cooperativa** de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do artigo 2º.

Reitero que a designação de diligência fiscal por esta Turma requereu da fiscalização a constatação da atividade de cada filial e da matriz da empresa, destacando quais praticavam a atividade de cerealista.

A diligência designada assim constatou (e-fls. 870):

Conforme resposta dada pela empresa, para o cumprimento dos itens “i.2” e “i.3”, foi anexada planilha (Doc_Comprobatorio04), com descrição das atividades de todas as suas filiais que diretamente participam do seu processo produtivo, deixando de informar apenas as atividades de filiais que exerceram atividades de suporte e gestão administrativa, como a filial de São Paulo.

Ademais, foi apresentado laudo técnico (Doc_Comprobatorio05), elaborado por seu gerente industrial, Sr. Luis Gustavo Afonso de Oliveira, o qual confirmou o enquadramento da empresa na definição de cerealista, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/04 e apresentou descritivo do processo de recebimento, limpeza e armazenagem da soja.

Referido Laudo Técnico, realizado no dia 15/03/2016 pelo então gerente industrial da ADM, Sr. Luis Gustavo Afonso de Oliveira, já havia sido apresentado pela empresa nos autos do processo 11543.003201/2005-61, em atendimento à diligência naquele processo.

Naquela oportunidade, foi constatado que o referido laudo havia sido realizado por um funcionário da própria empresa, e que não haviam sido discriminadas quais filiais realizaram ou não atividades de empresas cerealistas.

Neste sentido, a empresa foi reatimada a apresentar Laudo Técnico, ou por uma empresa especializada ou por profissional, que não fizesse parte do quadro pessoal da empresa, e, além disso, que fossem discriminadas as filiais que exerceram efetivamente atividades de empresas cerealistas.

(...)

Pela documentação apresentada no processo 11543.003201/2005-61, verificou-se tratar do mesmo Laudo Técnico anteriormente apresentado, acrescido da descrição das atividades desenvolvidas por cada uma de suas filiais.

No tocante à essa descrição por filiais, foi constatado, naquela ocasião, que as filiais de Campo Grande, Rondonópolis, Três Passos e Uberlândia realizaram a produção de óleo vegetal, e por essa razão, agiram como indústria, não sendo possível considerá-las como empresas cerealistas, muito embora também tenham realizado as etapas de limpeza, padronização e armazenamento de soja.

No arquivo digital apresentado pela empresa durante o procedimento fiscal, no tocante à filial de Rondonópolis, foram informadas vendas de mercadorias com suspensão nos montantes de R\$ 3.392.168,87, R\$ 4.228.125,67, e R\$ 3.196.219,88, nos meses de julho, agosto e setembro de 2005, respectivamente.

As filiais de Balsas, Correntina e Paranaguá não desenvolveram todas as etapas características de empresas cerealistas, e as filiais de Santa Maria da Serra, Perdeneiras, São Paulo, Santos e Panorama desenvolveram outros tipos de atividades, como atividades meios e de produção e comercialização de fertilizantes.

No entanto, no arquivo digital apresentado pela empresa durante o procedimento fiscal, não foram informadas vendas com suspensão para estas filiais.

Em relação ao restante das filiais, segundo documentação apresentada pela empresa naquela diligência, foi constatado que elas, de fato, desenvolveram atividades de empresas cerealistas.

A despeito disso, no arquivo digital apresentado pela empresa durante o procedimento fiscal, foram informadas vendas com suspensão apenas pela filial de Porto Alegre, além da filial de Rondonópolis, conforme mencionado acima.

A despeito da empresa ter informado que algumas filiais praticaram atividades características de empresas cerealistas, o entendimento adotado pela fiscalização, e corroborado pela diligência nos autos do processo 11543.003201/2005-61, foi que uma empresa não poderia se enquadrar como uma empresa cerealista de forma individualizada por

filiais, mas sim com base na atividade desenvolvida pela empresa como um todo.

Naquela oportunidade, considerou-se a empresa ADM DO BRASIL como uma indústria, muito embora algumas de suas filiais tivessem desempenhado as atividades características de empresas cerealistas

Aqui acato os resultados da diligência, para considerar que a empresa não pode se enquadrar como uma empresa cerealista de forma individualizada por filiais, mas deve se observar a atividade por ela desenvolvida como um todo.

E, se porventura exerce as atividades próprias dos cerealistas, é somente em algumas filiais, o que não é capaz de lhe deferir o título de cerealista à Recorrente.

Diante disso, no que pese restar demonstrada a autoaplicabilidade do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, entendo que a Recorrente não enquadra-se no conceito de cerealista, sendo devida a inclusão, na base de cálculo da contribuição devida, dos valores questionados conforme procedido pela autoridade fiscal.

No presente tópico recursal, não há reforma a fazer.

2.3- Dos Créditos Presumidos referentes a filial Uberlândia/MG

Neste ponto, a Fiscalização efetuou a Glosa de todas as entradas registradas pelo CFOP 1.922 (compra para entrega futura) sob o argumento de que se aproveitou de créditos registrados pelo CFOP 1.116 (lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro) e que, portanto, teria ocorrido apropriação em duplicidade.

A Recorrente afirma, contudo, que diferentemente do que foi alegado pela Fiscalização, não se apropriou de créditos referente às notas fiscais registradas pelo CFOP 1.116, ou seja, que não se apropriou de crédito no momento do simples faturamento. Além disso, alega que os próprios créditos inicialmente apropriados dos registros no CFOP 1.922 foram, posteriormente, excluídos da apuração.

Afirma ainda que a documentação acostada aos autos confirma o equívoco da manifestação da autoridade fiscal que considerou que a contribuinte teria se aproveitado dos créditos presumidos referentes à filial de Uberlândia em duplicidade, porque seria feita a sua contabilização tanto no momento da compra para recebimento futuro quando também da entrada da mercadoria em seus estabelecimentos.

Afirma ainda que os Livros Fiscais demonstram que a Recorrente tanto não se apropriou de créditos relativos às compras pelos CFOPs 1116, tampouco, do CFOP 1922.

Neste ponto, a diligência fiscal assim constatou (e-fls. 875):

Objetivando demonstrar a legitimidade dos créditos presumidos relativos à filial de Uberlândia, a empresa alegou já ter acostado ampla documentação ao recurso voluntário que, inclusive, já havia sido apresentada à fiscalização (Doc Comprobatórios 37, 38 e 54 do recurso voluntário).

Alegou, também, que como pessoa jurídica produtora de mercadoria de origem vegetal, destinada à alimentação humana ou animal, que é, encontra-se sujeita às disposições do artigo 8º da Lei nº 10.925/04, que confere a possibilidade de tomada de crédito presumido de PIS e COFINS, calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumos na sua produção, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

No entanto, em consulta à diligência realizada nos autos do Processo 11543.003201/2005-61, foi constatado que, no arquivo digital apresentado pela empresa, nos meses de julho a setembro de 2005, **não houve registros de créditos com o CFOP 1.116, apenas no CFOP 1.922.**

Neste sentido, **não houve lançamento em duplicidade com relação ao crédito presumido**, e não realizada nenhuma glosa, sob a justificativa de duplicidade de utilização de créditos.

Convém salientar que, no próprio demonstrativo de apuração final nos autos do processo 11543.003201/2005-6, não constam glosas de créditos presumidos da filial de Uberlândia.

A diligência comprovou a existência de divergência entre valores lançados nas planilhas originalmente apresentadas e a documentação posteriormente trazida aos autos, ao concluir que houve aproveitamento de créditos nas aquisições com CFOP 1.922, mas, a meu ver, restou demonstrada a alegação de que estes mesmos créditos não foram apropriados em duplicidade pelo CFOP 1.116.

Pelo exposto, entendo que nesse aspecto deve ser provido o Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de exclusão dos créditos apropriados pelo CFOP 1.922, uma vez que não restou comprovada pela Fiscalização, seja em seu despacho decisório, seja em diligência requerida, que efetivamente ocorreu a apropriação em duplicidade dos respectivos créditos, voto pela reversão das glosas do crédito presumido dos valores das compras para recebimento futuro, registradas sob o CFOP 1.922.

2.4- Outras Receitas Operacionais

2.4.1- Conta 411550- Descontos obtidos nas aquisições de mercadorias como receitas financeiras sujeitas à alíquota zero

No que se refere aos valores registrados na conta 411550, entendeu a fiscalização tratar-se de receita operacional obtida por meio de desconto na aquisição de mercadorias e/ou produtos.

Os descontos obtidos nas aquisições de mercadorias se caracterizariam como receitas operacionais e como tal sofrem a incidência da COFINS não-cumulativa, segundo a definição do fato gerador contida no artigo 1º da Lei 10.833/03 como o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente, de sua denominação ou classificação contábil.

Resumindo, entendeu a fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, que o desconto na aquisição de mercadoria é receita operacional, independentemente, da sua classificação contábil. Por consequência, diante de tal reclassificação, os valores registrados como descontos obtidos nas aquisições de mercadorias foram adicionados à base de cálculo da COFINS, nos termos da legislação fiscal.

Por sua vez, alega a recorrente que os descontos obtidos nas aquisições de mercadorias são receitas financeiras (sujeitas à alíquota zero) e não receitas operacionais, com base no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

Seção IV

Outros Resultados Operacionais

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Aduz ainda a Recorrente, que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estabelece, em seu artigo 1.713, quais receitas têm natureza financeira, sendo elas: (i) os juros; (ii) o desconto; (iii) a correção monetária prefixada; (iv) o lucro na operação de reporte; e (v) o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte.

Apoiando-se ainda na boa doutrina, a Recorrente traz importantes ensinamentos a respeito do tema por Bulhões Pedreira, o qual lecionava que as receitas financeiras são “os rendimentos que a pessoa jurídica recebe pela cessão a terceiros do uso de seu capital financeiro”,

ou seja, os juros. Ainda, esclarece que, com o advento do mencionado Decreto-Lei, foram acrescidos como modalidades de receitas financeiras, os descontos, a correção monetária prefixada e o prêmio de resgate de debêntures. (PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas. Volume 1. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC, 1979, pp, 471-472).

Outrossim, apresenta as lições de Nilton Latorraca, ao analisar o conceito de receita financeira trazido pelo Decreto-lei nº 1.598/77, manifestou-se no sentido que o juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-lei nº 1.598/77).

Entretanto, compulsando-se os autos, entendo que não há qualquer discussão a respeito da natureza das receitas tributáveis pela COFINS.

Na hipótese dos autos, é de se verificar a afirmação fiscal de que se tratam de valores contabilizados em conta de receita e em nenhum momento se discutiu tal natureza ou mesmo a legitimidade de tais lançamentos.

Em outras palavras, na lide não se discute a natureza dos descontos lançados pela Recorrente em sua conta de receita dado que em momento algum a Fiscalização afirmou que os lançamentos registrados na referida conta de receita não seriam relativos a descontos condicionais e que, portanto, não poderiam ter sido contabilizados na conta de receita, mas, na conta redutora de resultado.

Aqui se delimita a lide.

Pois bem.

Do acórdão recorrido extrai-se, a meu ver, tratar a lide, unicamente, de matéria de direito (e-fls. 274):

Por fim, com relação aos valores registrados na conta 411550, restringe-se a informar que se trata de “receita financeira obtida por meio de desconto na aquisição de mercadorias e/ou produtos”. Os descontos obtidos nas aquisições de mercadorias se caracterizam como receitas operacionais e como tal sofrem a incidência da Cofins não-cumulativa, segundo a definição do fato gerador contida no artigo 1º da Lei 10.833/03 como o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Diante da falta de elementos comprobatórios capazes de sustentar as alegações do contribuinte e considerando o dispositivo legal que prevê a tributação pela COFINS das receitas em tela, deve ser mantida a inclusão na base de cálculo da contribuição devida dos valores apurados pela fiscalização.

Como é sabido, o Decreto 5.164/04 reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições:

Art.1º- Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único- O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Em seguida, foi editado o Decreto 5.442/05, o qual manteve a redução da alíquota a zero, incluindo as operações realizadas para fins de hedge.

O Decreto 5.442/05, no entanto, foi revogado pelo Decreto 8.426/2015- publicado em 01 de abril de 2015, ao restabelecer as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

Desse modo, tomo como premissa tratar-se, efetivamente, de receita financeira (descontos condicionais), a ser contabilizada em conta de receita.

Do acórdão recorrido extrai-se que tais valores não foram contabilizados em conta redutora de base de cálculo (descontos incondicionais) dado que, em momento algum a Fiscalização fez tal afirmação.

De início, compartilho do entendimento do julgador de piso para afirmar que os valores relativos aos "descontos na compra de matéria prima" devem ser adicionados à base de cálculo da COFINS por tratar-se de receita obtida a qualquer título pela Recorrente.

Entretanto, não há como afastar as disposições contidas nos Decretos 5.164/2004 e 5.442/2005, ao preverem que a alíquota incidente sobre tais receitas no período era zero.

Neste tópico, voto por dar parcial provimento ao presente tópico recursal para considerar a conta de receita 411550- Descontos obtidos nas aquisições de mercadorias como receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos das previsões contidas nos Decretos 5.164/2004 e 5.442/2005.

2.4.2- Contas 388130 e 304530- Rateio de gastos de exportação

Com relação à conta 388130, alega a fiscalização que os valores registrados a crédito tiveram por débito a conta 304530 não havendo impacto contábil, uma vez que referida

conta é usada apenas para fazer o rateio de gastos com exportação entre as unidades de negócios da ADM.

Por sua vez, alega a Recorrente que os valores registrados nas Contas 388130 e 304530- Rateio de gastos de exportação se referem às receitas de serviços já devidamente tributadas pela COFINS, todavia, sem impacto contábil.

No acórdão 3402-003.505 proferido pela Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, do Proc. 11543.003201/2005-61, do qual decorreu o presente lançamento, a diligência realizada naquele processo cujos resultados aproveito aqui, lá se constatou que as contas 388130 e a 304530, tratavam-se de contas transitórias, onde ocorre a mera alocação de custos e despesas entre as diversas unidades da empresa.

Sendo assim, no presente tópico recursal, pelas razões acima expostas, voto por excluir a conta 388130 da base de cálculo das contribuições não cumulativas, por não se tratar de conta representativa de resultado, mas mera conta transitória.

Assim, a decisão recorrida deve ser reformada nesse sentido.

2.4.3- Contas 381020 e 396020- Receitas já tributadas

Alega a Recorrente que os valores registrados nas Contas 381020 e 396020 se referem à receitas de serviços já devidamente tributadas pela COFINS, o que foi ratificado na diligência pela fiscalização.

Entretanto, não houve nenhuma inclusão ou adição dessa conta na base de cálculo das contribuições, nada havendo a modificar na decisão recorrida nesta parte.

2.5- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.5.1- DAS GLOSAS

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, o comércio e indústria de óleo de soja, além de atuar na comercialização de fertilizantes.

A fiscalização, por entender que houve a inclusão de serviços não aplicados ou consumidos no processo produtivo da Recorrente ou de suas filiais da Recorrente, houve a glosa dos seguintes itens:

- i- Bens utilizados como insumo (Compras p/ material intermediário)
- ii- Serviços utilizados como insumo;
 - Dispêndios com Classificação de Mercadorias;
 - Manutenção/Conservação/Limpeza Máquinas e Equipamentos;
 - Serviços utilizados como insumo nas atividades portuárias de Santos e Vitória;
- iii- Encargos e depreciação de máquinas e equipamentos (vagões adquiridos em 2004 utilizados no transporte de mercadorias/insumo);
- iv- Energia Elétrica; e
- v- Alugueres de prédios, máquinas e equipamentos.

i- Bens utilizados como insumo (Compras p/ material intermediário)

Os créditos glosados foram aqueles calculados pelo contribuinte sobre o valor de aquisições dos bens relacionados nas Planilhas I, englobando material para uso administrativo,

material de informática, vestuário, material de limpeza, medicamentos, equipamento de segurança, dentre outros.

Aqui compartilho do entendimento da fiscalização, embora representem despesa necessária à empresa, não geram crédito a descontar, uma vez que os itens adquiridos não se enquadram na definição legal de insumos passíveis de gerar crédito da Cofins, pois não se constituem em bens ou serviços diretamente aplicados no processo produtivo da empresa.

Portanto, mantenho híidas as glosas.

ii- Serviços utilizados como insumo

ii.a) Despesas com Classificação de Mercadorias

A autoridade fiscal excluiu da base de apuração dos créditos a descontar, valores informados no item “serviços utilizados como insumo na industrialização: despesa com classificação”.

Esclarece a recorrente que a classificação da soja é inerente à sua venda e/ou produção de óleo, de farelo e de outros produtos, eis que, como matéria prima que é, a soja vinda de vários lugares precisa ser segregada de modo a identificar o nível de umidade, de ardidos, de queimados, se há picadas de insetos, se existem grãos verdes, etc. Tanto é assim que a Instrução/Normativa nº 11 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ("MAPA"), por meio do seu artigo 1º, estabelece "o regulamento técnico da Soja, definindo o seu padrão oficial de classificação, com os requisitos de identidade e qualidade extrínseca, a amostragem e a marcação ou rotulagem".

No presente caso, cumpre esclarecer que a autoridade fiscal não classificou o referido serviço como administrativo, mas tão somente afirmou não ser o mesmo caracterizado como insumo, nos termos da legislação de regência.

O serviço em questão consiste na avaliação, segregação e classificação do produto importado em conformidade com suas características físicas e qualidade do produto.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo. Tal conceito ensina que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o teste de subtração para os gastos com serviços de classificação de mercadorias, impondo-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições com tais dispêndios.

Por isso, revento as glosas com gastos com classificação de mercadorias.

ii.b) Manutenção/Conservação/Limpeza Máquinas e Equipamentos

Com relação ao item “Serviços utilizados como insumos industrializ.: Mão de Obra P. Jurídica (Manutenção/conservação/limpeza Máq. e Equip.), a autoridade fiscal excluiu da composição da base de cálculo dos créditos a descontar, os serviços relacionados nas Planilhas 4 (fls. 445/449 do processo de compensação) não enquadrados no conceito de insumo.

O julgador de piso enfatizou que tais serviços foram excluídos da base dos créditos apurados por não se enquadrarem no conceito de insumos passíveis de gerar crédito na apuração não-cumulativa da Cofins, uma vez que não são aplicados no processo de produção da empresa. Asseverou ainda, que a glosa não decorreu em razão de provas- da ausência de comprovação das despesas ou não aceitação das notas fiscais e contratos apresentados, mas que tais dispêndios não podem ser apropriados para fins de composição da base de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, tendo em vista tais serviços não se caracterizarem no conceito de insumo definido pela legislação.

Aqui não há reforma a fazer.

ii.c- Serviços utilizados como insumo nas atividades portuárias de Santos e Vitória

Alega a interessada que a glosa efetuada neste item se refere a serviços contratados de despachantes aduaneiros, serviços de controle de qualidade e inspeção e que tais serviços constituem insumo relacionado à atividade por ela exercida na prestação de serviços a outras empresas exportadoras que utilizam seu terminal de exportação.

Afirma a fiscalização que não foram comprovadas, ou seja, não foram apresentados elementos capazes de atestar que as despesas incorridas sejam inerentes à atividade exercida pelo estabelecimento da empresa localizado em Santos, exigindo-se da recorrente a manutenção da escrituração de forma individualizada, acompanhada dos documentos que lhe deem suporte, que permitam a correta identificação das despesas vinculadas à exportação de produtos próprios e as despesas vinculadas aos serviços prestados a terceiros. No entanto, ao contrário do que afirma na manifestação de inconformidade, a contribuinte não trouxe aos autos elementos que comprovem que as despesas em questão estejam vinculadas à atividade por ela exercida na prestação de serviços a terceiros.

Neste tópico recursal, entendo que tais serviços tratam-se de serviços de apoio, os quais não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho as respectivas glosas.

iii- Encargos e depreciação de máquinas e equipamentos (vagões adquiridos em 2004 utilizados no transporte de mercadorias/insumo)

Foram excluídos neste item, os créditos calculados sobre os encargos de depreciação de vagões adquiridos em 2004, utilizados no transporte de mercadorias/insumos.

Segundo o entendimento da fiscalização, considerando a atividade desenvolvida pela empresa, o transporte dos bens ou insumos não está diretamente ligado à produção e, conseqüentemente, os encargos de depreciação dos bens utilizados no transporte não geram crédito no regime de apuração não cumulativa da Cofins.

A interessada alega que o transporte de farelo é intrínseco às atividades de produção e ao seu escoamento e, como tal, os encargos de depreciação dos vagões utilizados no transporte geram crédito da Cofins não-cumulativa.

O crédito ora em exame tem por fundamento o §1º, inciso III do art. 3ª da Lei nº 10.833/03, ao prever o direito de crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

É incontroverso nos autos que os bens em questão são vagões destinados ao transporte de farelo de soja produzido pela Recorrente de modo a dar vazão à sua produção.

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

Portanto, mantenho as glosas.

iv- Energia Elétrica

Trata-se de matéria não impugnada em sede Manifestação de Inconformidade, portanto, não examinada pelo juízo “a quo”.

Por tratar-se de inovação recursal, e, em razão do princípio da devolutividade, não conheço do presente tópico.

v- Alugueres de prédios, máquinas e equipamentos

Os valores glosados neste item se referem a diferenças apuradas pela fiscalização, entre os valores informados pela contribuinte na Planilha de Apuração das Contribuições não-cumulativas relativas à filial Santos (fls. 126, 167 e 210 do processo de compensação) e os valores das despesas com aluguéis efetivamente comprovadas através das Notas de Cobrança de Locação de Áreas e Serviços Conexos, anexadas às fls. 245 a 248 do referido processo de compensação.

A contribuinte afirma que os valores informados no DACON são os corretos e que estão suportados por contratos firmados com a Codesp.

Em sede de diligência, a fiscalização ressalta que as despesas com Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos”, as glosas efetuadas se deram por falta de documentação que lastreasse tais despesas, conforme explicitados, de forma pormenorizada na diligência realizada nos autos do processo 11543.003201/2005-61.

Sobre esse item, no acórdão 3402-003.505 proferido pela Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, do Proc. 11543.003201/2005-61, do qual decorreu o presente lançamento, a diligência realizada naquele processo cujos resultados aproveito aqui, lá se constatou: (...)

Ao analisar as alegações trazidas à baila pela empresa, foi constatado que foram informados como documentos comprobatórios despesas de Locação da área da Tabela II e Locação da área da Tabela V (água e esgoto), justamente itens específicos no Demonstrativo de créditos, qual seja: item “7.

Tabela I, II, Condomínio Portuário, Movimentação, Classificação, Água (CODESP) 514200501/2/4/5/ 516120”.

Ademais, no mês de julho de 2005 deixaram de ser comprovadas despesas no montante de R\$ 1.192,20 (GAP doc. 48).

Neste sentido, entende-se que a empresa não logrou êxito em sua comprovação, uma vez que as despesas de Locação da área da Tabela II e de Locação da área da Tabela V (água e esgoto) já compõem o item 7 da Planilha de apuração do PIS e da COFINS (Tabela I, II, Condomínio Portuário, Movimentação, Classificação, Água (CODESP) 514200501/2/4/5/ 516120”).

Sendo assim, ante a ausência de provas, as glosas não merecem ser revertidas dado que não se pode aferir, com clareza, a essencialidade ou relevância de tais bens no processo produtivo da Recorrente.

3- Da Glosa dos Créditos de PIS e seus Efeitos na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Alega a recorrente que, se as glosas restarem mantidas, o valor do crédito de Cofins anteriormente registrado em ativo "a recuperar", deveria ser baixado em contrapartida a conta de resultado; mais especificamente, a baixa do ativo recuperável aumentará o custo da mercadoria vendida ("CMV"), reduzindo o lucro. Assim entende que deveria esta Turma Julgadora reconhecer os créditos de IRPJ e CSLL e autorizar a compensação com eventuais créditos tributários a serem apurados/cobrados neste processo administrativo.

Sobre essa questão, no Proc. 11543.003201/2005-61, a fiscalização bem esclareceu na diligência que:

(...)

Caso a empresa desejasse, poderia ter revisto toda sua contabilidade, a partir dos ajustes efetuados por essa fiscalização, e, conseqüentemente apurado novos montantes de CMV e, decorrentemente, de IRPJ e CSLL.

Não obstante, como tal análise não foi feita no tempo devido, houve a preclusão do direito da empresa de solicitar uma pretensa restituição de saldos negativos de IRPJ e CSLL.

Ademais, conforme disposto no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito, o desconto de créditos é uma faculdade da empresa, e não uma imposição, e na presente situação entendeu a fiscalização que a empresa ao exercer esse direito, no momento em que contabilizou os créditos de Pis e Cofins, abriu mão de apurar um saldo a menor de IRPJ e CSLL.

Não há como atender o pleito da Recorrente por duas razões. Primeira, o pleito da Recorrente extrapola os contornos da presente lide fiscal. Não cabe, nos autos da presente autuação, definir qualquer reflexo na apuração de tributos distintos. Tais questões devem ser observadas exclusivamente em eventual análise da apuração do IRPJ e da CSLL.

Segunda, não é competência do CARF, tampouco, desta turma julgadora autorizar a referida compensação, cuja competência originária é dos titulares das Unidades RFB, a qual também deverá ser precedida de requerimento em conformidade com as normas dispostas na legislação de regência.

Portanto, indefiro o presente pleito.

Por fim, pleiteia a Recorrente pelo afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da Súmula deste CARF- 108, a aplico: *-Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Por todo exposto, voto por conhecer em parte do presente Recurso Voluntário, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para:

a) Reconhecer, unicamente e especificamente, que a suspensão da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 produziu efeito desde 1º de agosto de 2004, nos termos do art. 17, inciso III da mesma Lei nº 10.925/04, atendendo os requisitos legais para fruição do benefício fiscal as unidades de RONDONOPOLIS E PORTO ALEGRE;

b) Reverter as glosas do crédito presumido dos valores das compras para recebimento futuro registradas sob o CFOP 1.922;

c) Reconhecer a conta de receita 411550- Descontos obtidos nas aquisições de mercadorias como receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos das previsões contidas nos Decretos 5.164/2004 e 5.442/2005;

d) Acatar o resultado da diligência realizada relativamente à conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) para reconhecer a não inclusão dos valores nela lançados na base de cálculo da COFINS; e

e) Reverter as glosas com gastos com classificação de mercadorias.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima