



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 15578.000282/2009-24
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-007.706 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrentes ADM DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. COMPENSAÇÃO. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tendo a fiscalização deixado de considerar que o crédito tributário já estava constituído por meio declaração do contribuinte e quitado por compensação; além dos créditos lançados serem inferiores aos montantes declarados; e, finalmente, sendo a compensação constitutiva do crédito tributário (artigo 74, §2º da Lei n. 9.430/96), não há sentido em constitui-lo duas vezes, com a imposição de multa de ofício por meio do auto de infração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECORRÊNCIA. PREVENÇÃO. MOMENTOS PROCESSUAIS DISTINTOS. APLICAÇÃO DA DECISÃO ANTERIOR.

Tendo em vista que processo principal já foi distribuído e teve seu mérito analisado, é o caso de aplicação da decisão proferida por este Conselho, sobre os mesmos fatos, para o processo decorrente.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Nos termos do art. 17 do Decreto n° 70.235/72, considera-se preclusa a questão que não tenha sido suscitada expressamente em manifestação de inconformidade, de modo que sua colocação na peça recursal dirigida ao CARF é ato processual feito fora do tempo legal, não devendo ser conhecida.

RECEITA FINANCEIRA. DESCONTOS NA COMPRA DE MERCADORIAS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. ALÍQUOTA ZERO.

Os descontos obtidos na compra de mercadorias são receitas financeiras, integrando, portanto, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativos. Entretanto, sendo o período dos autos compreendido na

vigência do Decreto 5.164/2004, deve ser reconhecida a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS sobre receitas financeiras.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. VIGÊNCIA. AUTO-APLICAÇÃO.

A suspensão da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS produziu efeitos partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF n.ºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar tal data, mas tão somente disciplinar o aproveitamento da suspensão mediante a instituição de obrigações acessórias.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

PIS COFINS. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ALUGUEL DE DOCAS.

O conceito jurídico de “prédio”, constante no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03 - o qual determina que dão direito à crédito os pagamentos a título de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa" - não se restringe ao conceito popular de “edifício”. As docas alugadas pela pessoa jurídica que tem por objeto social a exportação de bens, portanto, conferem direito ao crédito.

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 n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos: (i.1) em negar provimento ao recurso de ofício; (i.2) em conhecer parcialmente o recurso voluntário; e na parte conhecida, (i.2) em lhe dar parcial provimento da seguinte forma: (i.2.1) Reconhecer a não inclusão dos valores lançados na conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) na base de cálculo da Contribuição ao PIS, por não se tratar de conta representativa de resultado, mas mera conta transitória. (i.2.2) Cancelar a cobrança relativamente a receita de serviços/venda de sucatas, (contas contábeis 381020, 396020 e 396050/051) já objeto de recolhimento das Contribuições Sociais, cujos valores deverão ser confirmados no momento da liquidação do acórdão; (i.2.3) Reconhecer que a suspensão da Contribuição ao PIS 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 n.º 10.925/04, acatando a condição de cerealista da Recorrente. (i.2.4) Reconhecer a impossibilidade de exclusão dos créditos apropriados pelo CFOP 1.922, uma vez que não restou comprovada pela Fiscalização que efetivamente ocorreu a apropriação em duplicidade dos créditos. (i.2.5) Admitir a apropriação de créditos sobre o serviço de classificação de mercadorias importadas pela Recorrente, utilizado como insumo no processo produtivo. (i.2.6) Admitir a apropriação de créditos sobre a aquisição de insumos pela filial Campo Grande. (i.2.7) Reconhecer o direito ao crédito, relativamente a "Alugueis áreas docas". (ii) por maioria de votos, em dar parcial provimento para reconhecer que a conta de receita "descontos na compra de matéria prima" refere-se a receita financeira e, assim, determinar a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS para os fatos geradores aqui tratados. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes. (iii) em face do empate no julgamento, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (iii.1) reconhecer o direito ao crédito calculado sobre a depreciação, relativamente aos vagões utilizados no transporte de farelo de soja produzido pela Recorrente; (iii.2) reconhecer o direito a crédito relativo aos dispêndios classificados como "Mod. Prod. Navio" (*despesas com a atracação do navio ao Porto*), Desobstrução de tubulação, Movimentação de navios e Container. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcos Antônio Borges e Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls 320 – 421) interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Juiz de Fora/MG (fls 280 – 1312), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono parte do relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de auto de infração de PIS/pasep não cumulativo, do período de 01/2005 a 03/2005, nos valores abaixo demonstrados:

(...)

Segundo o Relatório de Fiscalização (fls. 39 e 40), que integra o presente auto de infração, o lançamento decorre do processo n.º 15578.000281/2009-80, que trata de Declaração de Compensação de débitos de IRPJ através do aproveitamento de créditos

da Contribuição para o Pis não-cumulativo de que trata o art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, relativa ao 1º trimestre de 2005.

Informa ainda o citado relatório que, no decorrer da diligência realizada, foi apurado saldo de PIS a pagar nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005 e que o presente processo foi apensado ao citado processo de compensação, onde se encontram os elementos de prova que fundamentaram a lavratura do auto de infração, a fim de atender ao princípio da economia processual.

No processo n.º 15578.000281/2009-80, as compensações declaradas pela contribuinte foram analisadas pela DRF/VITÓRIA que, com base no Parecer DRF/VIT/SEORT n.º 785/2009, exarou o Despacho Decisório de indeferimento do direito creditório pretendido e, por conseguinte, não homologou as compensações declaradas.

(...)

Cientificada do Auto de Infração, em 03/07/2009 (fls. 506 a 508 do processo 15578.000281/2009-80), a contribuinte apresentou, em 04/08/2009, a impugnação de fls. 49 a 102 (...).

Para o mesmo período sob análise, a requerente apresentou Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação do crédito da Cofins não cumulativa, que originaram o processo n.º 11543.001947/2006-11. A análise desse pedido resultou no indeferimento do crédito pleiteado, com lastro no Parecer SEORT n.º 1007/2009, que encerra os mesmos fundamentos do Parecer SEORT n.º 785/2009, decorrente da verificação da legitimidade do crédito de PIS/Pasep.

Contra o indeferimento do crédito da Cofins, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, reproduzindo as mesmas alegações da defesa apresentada neste processo. Tais alegações foram apreciadas e julgadas parcialmente procedentes em Sessão de Julgamento datada de 22 de setembro de 2010, por meio do Acórdão n.º 13-31.494 da 5ª Turma da DRJ/RJ2.

Não conformada com a decisão acima, a interessada interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes. Ao analisar o referido recurso, os membros da 7ª Câmara/1ª Turma Ordinária acordaram, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Em face da identidade dos litígios, conforme exposto, para garantir decisões coerentes, relativamente ao mesmo contribuinte e ao mesmo período de apuração, e ainda por economia processual, os presentes autos retornaram à DRF de origem para que fossem efetuadas, relativamente à Contribuição ao PIS/Pasep não cumulativo do 1º trimestre de 2005, as mesmas verificações solicitadas pelo CARF em sede de diligência, conforme Despacho da Presidência exarado às 741 a 745 do processo n.º 15578.000281/2009-80.

Tendo em vista que o presente lançamento decorre do processo acima, os presentes autos foram enviados à DRF de origem para que eventuais reflexos no presente litígio, advindos da diligência, fossem considerados (fls. 273 a 277).

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão n. 09-56.298 da DRJ de Juiz de Fora/MG, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

Verificada em procedimento de ofício a falta de declaração e de recolhimento de valores devidos a título de PIS/Pasep, cabe a aplicação da multa de ofício de 75%, por expressa determinação do artigo 44 da Lei n.º

9.430/96.

VALOR CONFESSADO EM DCTF. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Improcedente o lançamento quanto ao valor da contribuição espontaneamente confessado pela contribuinte em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Recurso de ofício

Quanto ao recurso de ofício, ele continua sendo passível de conhecimento, mesmo depois do advento da Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017,¹ que aumentou o limite de alçada para R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais). Isto porque o valor originalmente lançado a título a título de tributo foi de R\$ 2.695.793,00, além da multa de ofício no valor de R\$ 2.021.844,75, enquanto que o valor mantido pela DRJ foi de R\$ 561.903,35 (principal) e R\$ 421.427,51 (multa de ofício).

Pois bem. Como devidamente apontado pelo Acórdão recorrido, de acordo com o Parecer DRF/VIT/SEORT n.º 785/2009, exarado no **processo n.º 15578.000281/2009-80**, que trata de Declaração de Compensação mediante utilização de crédito de PIS/Pasep do 1º trimestre de 2005, foram detectadas inconsistências na apuração do crédito pretendido, que resultaram em ajustes tanto na composição da base de cálculo da contribuição devida quanto na apuração do crédito a descontar, consistentes na inclusão de receitas e glosas de créditos. Em virtude desses ajustes, **foi apurado saldo de PIS/Pasep a pagar nos meses de janeiro (R\$1.592.143,14), fevereiro (R\$1.089.818,86) e março (R\$838.243,00), uma vez que o crédito a descontar calculado nos referidos meses mostrou-se inferior ao valor da contribuição devida apurada, resultando na lavratura do presente auto de infração, que visa a constituição e exigência desses valores, exceto quanto ao mês de março de 2005, cujo valor exigido no presente auto é de R\$13.381,00.**

Tratando primeiramente da diferença acima referida quanto ao mês de março, o ponto é que a autoridade fiscal incorreu em erro ao elaborar o lançamento tributário. Explico. O valor de R\$838.243,00, foi erroneamente informado como valor tributável da Contribuição ao PIS, e não como valor da contribuição devida, de forma que o valor lançado foi no montante de R\$13.831,00 (R\$838.243,00x1,65%, cf. fl. 41).

Ademais, houve um segundo equívoco por parte da autoridade lançadora.

Numa síntese, o auto de infração deixou de considerar que o crédito fiscal já estava constituído por declaração do contribuinte e quitado por compensação. Ao assim proceder, os créditos lançados foram inferiores aos montantes declarados pela Contribuinte, à exceção do mês de março.

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Veja-se o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

Conforme planilhas de fls. 474 a 488 do processo 15578.000281/2009-80, a autoridade fiscal refez a apuração do PIS/Pasep, mas deixou de considerar as informações da DCTF ativa à época dos fatos e atualmente, nos sistemas informatizados da RFB, entregue em 31/05/2007, que registra débitos de PIS/Pasep referentes a janeiro, fevereiro e março de 2005, nos valores de **R\$1.028.878,42, 1.210.714,61 e 591.208,77**, respectivamente, **bem como a quitação desses montantes por meio das Dcomp n.ºs 37965.26010.090106.1.7.03-8378, 31847.76889.100106.1.7.03-7790 e 24165.09726.110106.1.7.03-0901** (todas em discussão administrativa).

Com efeito, os documentos acostados aos autos, incluindo a DACON apresentada pela Contribuinte (fls 49), corroboram tais constatações:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
DACON 2.0

CNPJ: 02.001.401/0001-75

Trimestre: 1º TRIMESTRE/2005

Página: 10

Ficha 11B - Resumo - Contribuição para o PIS/Pasep
Regime Não-Cumulativo (Incidência Total ou Parcial)

Discriminação	Janeiro	Fevereiro	Março
01. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Regime Não-Cumulativo	1.779.631,24	2.391.545,93	2.290.547,80
02. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Regime Cumulativo	0,00	0,00	0,00
03. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Alíquotas Diferenciadas	0,00	0,00	0,00
04. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Alíquotas por Unidade de Produto	0,00	0,00	0,00
05. Contribuição para o PIS/Pasep Apurada - Folha de Salários	0,00	0,00	0,00
06. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP APURADA NO MÊS	1.779.631,24	2.391.545,93	2.290.547,80
07. Contribuição para o PIS/Pasep Diferida em Meses Anteriores	0,00	0,00	0,00
08. (-) Contribuição para o PIS/Pasep Diferida No Mês	0,00	0,00	0,00
09. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NO MÊS, ANTES DO DESCONTO DE CRÉDITOS	1.779.631,24	2.391.545,93	2.290.547,80
CRÉDITOS DE PIS/PASEP A DESCONTAR SOBRE VENDAS NO MERCADO INTERNO			
10. Saldo de Créditos do Mês Anterior	0,00	0,00	0,00
11. Total de Créditos Apurado no Mês, após Ajustes	503.183,59	782.262,59	673.574,77
12. TOTAL DE CRÉDITOS DISPONÍVEIS NO MÊS	503.183,59	782.262,59	673.574,77
13. (-) Créditos Descontados no Mês	503.183,59	782.262,59	673.574,77
14. SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS - MERCADO INTERNO	0,00	0,00	0,00
CRÉDITOS DE PIS/PASEP A DESCONTAR REFERENTES A EXPORTAÇÕES			
15. Saldo de Créditos do Mês Anterior	0,00	164,78	262.573,68
16. (-) Créditos Compensados no Mês	0,00	0,00	0,00
17. (-) Créditos Objeto de Pedido de Ressarcimento no Mês	0,00	0,00	0,00
18. SALDO NÃO UTILIZADO DE CRÉDITOS DO MÊS ANTERIOR	0,00	164,78	262.573,68
19. Total de Créditos Apurado no Mês, após Ajustes	247.734,01	660.977,63	1.025.464,26
20. TOTAL DE CRÉDITOS DISPONÍVEIS NO MÊS	247.734,01	661.142,41	1.288.047,94
21. (-) Créditos Descontados no Mês	247.569,21	198.568,73	1.025.464,26
22. SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS - EXPORTAÇÃO	164,78	262.573,68	262.573,68
23. TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEVIDA NO MÊS	1.028.870,42	1.210.714,61	591.208,77
DEDUÇÕES			
24. (-) ITRIR/Isenção Devida na Forma por Anos	0,00	0,00	0,00

Pois bem. Em sendo a compensação constitutiva do crédito tributário (artigo 74, §2º da Lei n. 9.430/96), não há sentido em constitui-lo duas vezes, com a imposição de multa de ofício por meio do auto de infração. Ademais, não se poderia rever a motivação originária do presente auto de infração, sob pena de incorrer em afronta ao artigo 149 do Código Tributário Nacional, tentando sanar vício material.

Desse modo, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida nesse ponto.

Recurso voluntário

1. PRELIMINARES

1.1. Necessidade de apreciação conjunta com o PAF 115578.000281/2009-80

O pedido da Recorrente para que o processo ora sob apreço seja julgado conjuntamente com o PAF 115578.000281/2009-80 está atendido, uma vez que este último (relativo ao pedido de ressarcimento do mesmo tributo e do mesmo período: PIS, 1º trimestre de 2005) encontra-se apenso aos presentes autos. Desse modo, ambos são em análise na mesma sessão de julgamento.

1.2. Nulidade do trabalho fiscal e Princípio da verdade material

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do trabalho fiscal, o qual teria sido superficial para apurar as inconsistências que menciona.

Contudo, em análise do auto de infração guereado, percebe-se que este se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

1.3. Nulidade da decisão da DRJ

Entende a Recorrente que seria nula a decisão da DRJ por ter indeferido o seu pedido de prova pericial.

Com relação ao pedido de produção de provas, o artigo 16, §4º do Decreto 70.235 expressamente coloca que a produção de prova documental deve ocorrer no momento da impugnação ao lançamento tributário. Diligências e perícias somente terão lugar no processo administrativo para sanar eventuais dúvidas das autoridades julgadoras, mas não para suprir a o trabalho o contribuinte de trazer prova aos autos do direito que alega ter.

O acórdão recorrido argumenta, de maneira devidamente fundamentada nas provas produzidas nos autos, que desnecessária seria uma perícia para o julgamento, exatamente como lhe faculta a lei.

Dessarte, a decisão recorrida deve ser mantida nesse ponto, sendo a providência requerida pela Recorrente prescindível para o deslinde do presente litígio, conforme autorização dada pelo artigo 18 do Decreto 70.235/72.

2. MÉRITO

Com relação ao mérito da presente autuação, é o caso de utilização das mesmas razões adotadas no julgamento do Processo n. 15578.000281/2009-80.

Como visto acima, o presente processo trata-se de auto de infração relacionado do Pedido de Ressarcimento – PER n.º 11004.79167.300106.1.1.08-7171, de crédito da Contribuição ao PIS/Pasep Não Cumulativo - Exportação (§1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002), relativo ao 1º trimestre de 2005, indeferido pela autoridade fiscal de origem..

A própria DRJ constatou que o presente processo, de n. 15578.000282/2009-24, consiste em auto de infração que derivou das constatações fiscais ocorridas no bojo do PAF n. 15578.000281/2009-80 (pedido de ressarcimento cumulado com compensação).

Trata-se, portanto, de situação de decorrência de processos, nos moldes do artigo 6º, §1º, inciso II do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

Este mesmo dispositivo de nosso Regimento Interno, estabelece em seu § 2º que “observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.” Tal norma tem por escopo evitar decisões conflitantes a respeito dos mesmos fatos ou pedidos, tratados em processos administrativos fiscais distintos. Por essa razão, é de suma importância a sua observância, sob pena de ferir um dos maiores objetivos deste Tribunal, uma vez que o Novo Código de Processo Civil (NCPC), cuja aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal agora é expressa (artigo 15)², determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Tendo em vista que ambos os processos estão sendo julgados por este Colegiado, com a mesma Relatora e na mesma sessão de julgamento, fica resguardada a referida coerência, com a adoção das próprias razões de decidir nos dois processos.

Pois bem, seguem abaixo transcritos os fundamentados adotados no PAF 15578.000281/2009-80:

2.1. DÉBITOS

2.1.1. *Receitas financeiras – descontos obtidos nas aquisições de mercadorias*

² Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente

Ressalvado meu entendimento pessoal de que os descontos em discussão poderiam ser caracterizados como parcelas passíveis de exclusão da base de cálculo das Contribuições sociais, o fato é que, seguindo a linha de entendimento esposada pela Fiscalização, é o caso de aplicação da alíquota zero para o período (primeiro trimestre de 2005), conforme explica a Conselheira Tatiana Belisário no Acórdão n. 3201-005.321:

O lançamento ora combatido refere-se ao período de vigência do Decreto 5.164/2004, que reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras:

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.

Pois bem, a Autuação Fiscal entendeu que a conta contábil de receita da Recorrente correspondente a "desconto na compra de m. prima e diversos outras rendas" deveria ser adicionada à base de cálculo da COFINS na condição de receita operacional, uma vez que a legislação determina a tributação de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A Recorrente não discute a afirmação de que se tratam de receitas tributáveis pela COFINS, contudo, assevera que, por se tratar de receita financeira, sua tributação será à alíquota zero.

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. (...)

Desse modo, tem-se como premissa tratar-se, efetivamente, de receita financeira (descontos condicionais). Ou seja, são valores indiscutivelmente contabilizados em conta de receita. Não se tratam de valores contabilizados em conta redutora de base de cálculo (descontos incondicionais) e em nenhum momento a Fiscalização afirma que deveriam ter sido contabilizados como tal.

Assim, de início, tem-se que entendimento fiscal no sentido de que o valor relativo aos "descontos na compra de matéria prima" deve ser adicionado à base de cálculo da COFINS é correto, uma vez que se trata, efetivamente, de receita obtida a qualquer título pela Recorrente.

Não obstante, a alíquota exigível para tais receitas no período é igual a 0 (zero), sendo ilegítimo o lançamento de quaisquer valores sobre esta base de cálculo.

Portanto, devem ser reconhecidos os valores lançados na conta de receita "descontos na compra de matéria prima" como sendo receitas financeiras e, conseqüentemente, determinada a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS, nos termos do Decreto 5.164/2004.

2.1.2. Rateio de gastos com exportação (contas 388130, 620431 e 304530)

Com relação às alegações da Recorrente a respeito do rateio de gastos com exportação, comungo com o quanto decidido no Acórdão n. 3201-005.321:

Em razão dos argumentos da Recorrente e documentos trazidos aos autos tanto em sede de Manifestação de Inconformidade como em Recurso Voluntário, os autos foram baixados em diligência em 2 (duas) oportunidades.

Transcrevo, a seguir, os resultados obtidos relativamente à tal parcela do lançamento.

Primeira Diligência:

c) A recorrente reclama do valor debitado no mês de abril de 2005, supostamente encontrado na conta 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) a adição feita pela autoridade foi no montante de R\$ 4.848.139,96, sendo que a parte relativa à referida conta representa tão somente – R\$ 4.520.085,81.

Necessário, faz-se verificar o valor questionado acima e suas conseqüências.

Primeiramente, cumpre-se ressaltar que o valor debitado de R\$ 4.848.139,96 se refere a abril de 2005. No entanto, o presente processo versa sobre compensações com créditos de Cofins apurados no 1º trimestre de 2005, ou seja, janeiro, fevereiro e março de 2005, estando de fora o mês de abril.

Não obstante o equívoco temporal, convém salientar que foram feitos ajustes na base de cálculo da Cofins, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2005, nos montantes de R\$ 16.225.061,88, R\$ 3.379.858,13 e R\$ 5.955.214,26, respectivamente, conforme discriminado nos Demonstrativos de fls. 486/488.

Tais ajustes decorreram da inclusão na base de cálculo da Cofins dos seguintes lançamentos contábeis:

Observa-se pela Tabela anterior que, de fato, foi adicionado à base de cálculo da Cofins o registro contábil “Distribuição Desp. c/exportação”, questionado pela empresa diligenciada como sendo uma conta que foi usada apenas para fazer o rateio de gastos com exportação entre as unidades de negócios da ADM.

Importante ressaltar que referido lançamento encontra-se registrado em uma conta contábil representativa de receita, e na documentação apresentada pela empresa, em vias de manifestação de inconformidade e recurso voluntário, não se logrou êxito ao comprovar que não se trata de uma conta de resultado, mas sim de uma conta transitória.

Ante o exposto, mantém-se o entendimento que a conta “Distribuição Desp. c/exportação” deve compor a base de cálculo da Cofins.

Segunda diligência:

c) informar a este colegiado os motivos pelos quais entende que os documentos apresentados pela recorrente de fls. 879 a 918 não são suficientes para comprovar que a conta teria sido usada apenas com fins de rateio de gastos com outras unidades da contribuinte;

Ao analisar as contas 388130 e 304530, pode-se constatar que se tratavam de mera alocação de custos e despesas entre as diversas unidades da empresa, e, por essa razão, a conta 388130 deve ser excluída da base de cálculo das contribuições não cumulativas.

Ou seja, muito embora em primeira diligência a Autoridade Fiscal tenha mantido o entendimento de que os valores lançados na conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) corresponderiam a receita tributável, em segunda oportunidade, revendo os documentos apresentados, anuiu com a afirmação do contribuinte no sentido de que “se tratavam de mera alocação de custos e despesas entre as diversas unidades da empresa, e, por essa razão, a conta 388130 deve ser excluída da base de cálculo das contribuições não cumulativas”.

Assim acatando o resultado da diligência realizada no PAF 11543.001947/2006-11, imperioso reconhecer a não inclusão dos valores lançados na conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) na base de cálculo da Contribuição ao PIS – assim como se dera em relação à COFINS do mesmo período -, por não se tratar de conta representativa de resultado, mas mera conta transitória.

2.1.3. Receitas de serviços / venda de sucatas já tributadas (contas 381020, 396020 e 396050/051)

Ainda com relação aos débitos tratados nesse processo, aparece a questão da receita de serviços e da venda de sucatas já tributadas. O principal argumento da defesa é no sentido de que houve o devido recolhimento das Contribuições Sociais, o que foi objeto da verificação no PAF n. 11543.001947/2006-11, conforme se depreende do trecho do Acórdão n. 3201-005.321 destacado a seguir:

Essa questão foi também objeto de diligência determinada por esta Turma, respondida da seguinte forma:

Primeira diligência:

d) A recorrente ainda ressalta que a conta 381020 considerada pelo fiscal como outras receitas operacionais a tributar se refere a faturamento de serviços tendo já sido tributada normalmente. Para comprovar, junta todos os lançamentos contábeis.

Da mesma forma, necessário, faz-se verificar o questionado acima.

No início da fiscalização a empresa foi intimada, através do Termo de Solicitação de Documentos SEORT n.º 01/2008, a apresentar arquivo magnético das vendas efetuadas e que entraram no cômputo do cálculo dos débitos das contribuições não-cumulativas.

Em resposta, apresentou os Demonstrativos de fls. 486/488 em que foram discriminados todos os itens que compuseram sua base de cálculo. E em cima desses Demonstrativos a fiscalização realizou os devidos ajustes, adicionando à base de cálculo da Cofins os registros contábeis que não foram oferecidas à tributação pela empresa.

A fiscalização entendeu, no decorrer do procedimento fiscal, que as contas 381020, 396020 e 396050-501 não foram incluídas na base de cálculo da Cofins, o que ensejou o lançamento através de auto de infração, conforme valores discriminados na Tabela abaixo.

A empresa apresentou Recurso Voluntário trazendo à baila vários documentos que passarão a ser analisados pela presente diligência.

Em relação à conta 381020 uma parcela desta conta foi oferecida à tributação e outra não, o que levou à fiscalização na época do procedimento fiscal a entender que a totalidade dessa conta ficou de fora da base de cálculo da Cofins.

No mês de janeiro de 2005 a empresa alega, no item 69 do Recurso Voluntário, que compõem a base de cálculo deste mês, as bases de cálculo apuradas individualmente pelas filiais Passo Fundo, Porto Alegre e Três Passos, nos montantes de R\$ 104,77, R\$ 132.000,00 e R\$ 1.143,16.

Ao analisar as Planilhas de Apuração da Base de Cálculo destas filiais (já carreadas ao processo), constatamos que a receita encontrava-se zerada para a filial de Porto Alegre, e com o valor de R\$ 503,65 para a filial de Três Passos, diferentemente dos R\$ 1.143,16, alegado no item 69 do Recurso Voluntário. Já o montante de R\$ 104,77 foi devidamente oferecido à tributação pela filial de Passo Fundo.

No mês de fevereiro de 2005 a empresa alega, no item 79 do Recurso Voluntário, que compõem a base de cálculo deste mês, as bases de cálculo apuradas individualmente pelas filiais de Três Passos e Passo Fundo, nos montantes de R\$ 474,56 e R\$ 49,12, respectivamente.

Referidos valores restaram comprovados pela empresa, através de sua contabilidade, e também através das Planilhas de Apuração da Base de Cálculo apresentadas no Recurso Voluntário.

No mês de março de 2005 a empresa alega, no item 69 do Recurso Voluntário, que compõem a base de cálculo deste mês, as bases de cálculo apuradas individualmente pelas filiais de Três Passos, Porto Alegre e Passo Fundo, nos montantes de R\$ 361,40, R\$ 29.238,28 e R\$ 8,45, respectivamente.

Referidos valores restaram comprovados pela empresa, através de sua contabilidade, e também através das Planilhas de Apuração da Base de Cálculo apresentadas no Recurso Voluntário.

Com relação à conta 396020, e no que tange o mês de janeiro de 2005, a empresa alegou no item 99 do Recurso Voluntário que grande parte do montante de R\$ 44.054,71 foi adicionado à base de cálculo da Cofins pela filial de Catalão (R\$ 43.904,71), o que não restou provado, em face da divergência de valores.

A diferença existente entre os R\$ 44.054,71 e R\$ 43.904,71, ou seja, R\$ 150,00, teria sido recolhido pela empresa através de Darf, conforme doc. 30.

Ao analisar o doc. 30, foi identificado um Darf sob o código 6912 (Pis não cumulativa), de valor R\$ 10,00 (valor do principal sem juros e multa de mora), cuja data de pagamento ocorreu em 08/07/2011, data esta posterior à ciência do Parecer SEORT n.º 1007/2009, bem como do Auto de Infração correspondente.

A empresa não poderia ter efetuado tal recolhimento, primeiramente, pois se trata de outro tributo que não a Cofins, e mesmo que o houvesse efetuado encontrava-se em vias de discussão administrativa, fora do período de espontaneidade para efetuar qualquer pagamento referente a esse período e tributo.

Com relação ao mês de fevereiro de 2005, a empresa alegou no item 105 do Recurso Voluntário que o montante de R\$ 58.545,60 foi adicionado à base de cálculo da Cofins pela filial de Catalão.

Referidos valores restaram comprovados pela empresa, através de sua contabilidade, e também através das Planilhas de Apuração da Base de Cálculo apresentadas no Recurso Voluntário.

Com relação ao mês de março de 2005, a empresa alegou no item 110 do Recurso Voluntário que o montante de R\$ 71.951,00 foi adicionado à base de cálculo da Cofins pela filial de Catalão.

Referidos valores restaram comprovados pela empresa, seja contabilmente, seja via demonstração através das Planilhas de Apuração da Base de Cálculo.

Com relação à conta 396050-501 a empresa alega, no item 123 do Recurso Voluntário, que compõem as receitas com sucata do mês de janeiro de 2005, as bases de cálculo de Cofins apuradas individualmente pelas filiais Campo Grande, Catalão, Joaçaba, Paranaguá, Rondonópolis, Santos Armaz. e Uberlândia, nos montantes de R\$ 4.235,50, R\$ 400,00, R\$ 27,50, R\$ 1.103,90, R\$ 4.810,80, R\$ 680,60 e R\$ 3.699,30, respectivamente.

O somatório dessas contas correspondeu a um valor total de R\$ 14.957,60, comprovados documentalmente pela empresa, enquanto que nos registros contábeis da empresa (Livro Balancete) foi registrado o montante de R\$ 15.041,60, perfazendo uma diferença de R\$ 80,00 não comprovados pela empresa.

Com relação ao mês de fevereiro de 2005, a empresa alegou, no item 131 do Recurso Voluntário, que compõem as receitas com sucata as bases de cálculo de Cofins apuradas individualmente pelas filiais Campo Grande, Joaçaba, Paranaguá, Passo Fundo, Rondonópolis, Santos Armaz., Três Passos e Uberlândia, nos montantes de R\$ 12.347,80, R\$ 2.390,70, R\$ 2.035,60, R\$ 517,40, R\$ 4.548,10, R\$ 550,00 e R\$ 75,60 e R\$ 8.152,20, respectivamente.

O somatório dessas contas correspondeu a um valor total de R\$ 30.617,40, comprovados documentalmente pela empresa, enquanto que nos registros contábeis da empresa (Livro Balancete) foi registrado o montante de R\$ 35.162,67, perfazendo uma diferença de R\$ 4.545,27, não comprovados pela empresa.

*Dirimidas as questões conflitantes, no tocante à tributação ou não em duplicidade das contas 381020, 396020 e 396050-501, **restou provado pela presente diligência que houve dupla tributação em parte dessas contas. Sobre o restante não comprovado, mantém-se o entendimento acerca de sua inclusão na base de cálculo da Cofins.***

Feitos os devidos ajustes apurou-se novos valores de base de cálculo da Cofins, conforme Tabela abaixo.

(...)

f) Idem para a planilha da filial de Porto Alegre (item 72 do recurso voluntário).

Foi identificado um Darf sob o código 5856 (Cofins não-cumulativa), de valor R\$ 10.032,00 (valor do principal sem juros e multa de mora), cuja data de pagamento ocorreu em 11/07/2011, data esta posterior à ciência do Parecer SEORT nº 1007/2009, bem como do Auto de Infração correspondente.

Mesmo que a empresa tenha efetuado tal recolhimento, o débito encontrava-se em vias de discussão administrativa, portanto não elide a Receita Federal do Brasil da cobrança da eventual multa de ofício de R\$ 75% da diferença apurada, uma vez que a empresa não mais se encontrava de forma espontânea.

Destarte, referido pagamento deverá ser desconsiderado do presente Recurso Voluntário, o que não impede que a empresa solicite sua restituição ou compensação com outros débitos que possua perante a Receita Federal do Brasil.

g) Idem para a planilha da filial de Passo Fundo.

Referido item foi discorrido ao longo da letra “d” deste Termo de Encerramento de Diligência.

Em sua manifestação à Diligência, a Recorrente insiste na aplicação do Princípio da Verdade Material, afirmando que caberia à Fiscalização o reconhecimento dos equívocos cometidos pela Recorrente.

Observo, contudo, pelo resultado da Diligência, que a Fiscalização acatou quase a totalidade dos argumentos e documentos trazidos aos autos pela Recorrente que, a seu turno, não apresentou qualquer outro argumento objetivo quanto aos lançamentos mantidos em razão da ausência de comprovação.

Logo, nesse ponto, voto pelo parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para acatar o ajustes de base de cálculo realizados em sede de diligência fiscal, mantendo o lançamento quanto aos valores tidos por não comprovados.

Quanto ao DARF identificado "sob o código 5856 (Cofins não-cumulativa), de valor R\$ 10.032,00 (valor do principal sem juros e multa de mora), cuja data de pagamento ocorreu em 11/07/2011", que deixou de ser apropriado pela Fiscalização ao argumento de que como seu pagamento ocorreu posteriormente ao início da ação fiscal, entendo que também assiste razão parcial à Recorrente.

O valor correspondente a tal DARF deverá ser apropriado no momento da liquidação da decisão proferida nos presentes autos, mantendo-se, outrossim, os correspondentes lançamentos da multa de ofício e juros de mora, uma vez que não houve espontaneidade por parte do contribuinte apta a atrair o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

É certo que as verificações feitas nos autos do Processo n. 11543.001947/2006-11 devem ser refeitas para fins de apuração precisa dos valores referentes à Contribuição ao PIS, tratados nos presentes autos. Tal verificação, contudo, pode ser realizada em sede de liquidação do presente acórdão, uma vez que o direito da Recorrente já se encontra devidamente demonstrado. Assim, merece acolhimento a defesa nesse ponto.

2.1.4. Da venda de mercadorias com suspensão – auto-aplicabilidade Lei n. 10.925/04

O último ponto relativo aos débitos tratados nos presentes autos diz respeito à aplicação do artigo 9º da Lei n. 10.925/2004 antes de sua regulamentação pela Receita Federal.

Tal controvérsia é conhecida tanto no contencioso administrativo como no judicial, tendo sido inclusive pacificada por decisão favorável aos contribuintes pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se depreende das explicações do Acórdão n. 3201-005.321, que também esclarece o ponto da aplicação da suspensão ao caso específico da Recorrente, haja vista seu enquadramento na condição de cerealista exigida pelo citado dispositivo. Transcrevo a seguinte o seu conteúdo:

Pelo exposto, tem-se que duas questões devem ser apreciadas.

A primeira diz respeito à a auto-aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 10.925/04. A Recorrente afirma que aplicou, para suas filiais enquadradas como cerealistas, a suspensão da COFINS nos termos autorizados pelo caput e incisos do citado dispositivo.

Contudo, aduz a Fiscalização que tal suspensão não poderia ser aplicada enquanto não regulamentada pela RFB, o que só veio ocorrer em 2006, por meio da IN 660/06. Tal entendimento fundamenta-se no §2º do citado art. 9º da Lei nº 10.925/04.

Confira-se:

Art. 9ºA incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: ("Caput" do artigo com redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)

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; (Inciso acrescido pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Inciso acrescido pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)

III - 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. (Inciso acrescido pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)

§ 1º O disposto neste artigo:

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004)

As lições de hermenêutica jurídica ensinam que normas de eficácia plena são aquelas capazes de produzir todos os seus efeitos essenciais; normas de eficácia contida regulam suficientemente a matéria, mas comportam atuação restritiva por norma regulamentar; e, finalmente, normas de eficácia limitada apenas podem ser aplicadas se regulamentadas.

O entendimento fiscal baseia-se na afirmação de que a norma suspensiva presente no art. 9º da Lei nº 10.925/04 é de eficácia limitada, ou seja, absolutamente incapaz de produzir efeitos antes da sua regulamentação (ocorrida por meio da IN 660/06)

Já o contribuinte afirma tratar-se de norma de eficácia contida, que a regulamentação a posteriori da lei pela RFB se deu no condão de reduzir a aplicação da norma.

A matéria já foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça, que manifesta o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento simultâneo de crédito ordinário da sistemática não-cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS, prevista no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004, referente às aquisições feitas junto a pessoas jurídicas cerealistas, transportadoras de leite e agropecuárias que funcionam como intermediárias entre as pessoas físicas produtoras agropecuárias e as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, para o período de 1º/08/2004 a 03/04/2006.

2. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação aos arts. 97, VI, 99 e 111, I, do CTN, uma vez que os referidos dispositivos não foram enfrentados pelo acórdão recorrido. Ausência de prequestionamento. Súmula nº 282 do Supremo Tribunal Federal.

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível elimina-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

5. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa, na forma do art. 9º, da Lei n. 10.925/2004. A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.

6. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF

660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

7. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/04. Precedente: REsp n.º 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.

8. **Nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004.**

9. Tendo em vista que o acórdão recorrido reconheceu equivocadamente ao contribuinte o direito ao crédito ordinário pela sistemática não cumulativa no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006, não é possível a esta Corte, à mingua de recurso da FAZENDA NACIONAL, afastar o acórdão no ponto, sob pena de incorrer em reformatio in pejus.

10. Por outro lado, uma interpretação sistemática da legislação, bem como os princípios da razoabilidade e moralidade não permitem a esta Corte conceder cumulativamente o crédito parcial (crédito presumido) onde já foi equivocadamente reconhecido o crédito total (crédito ordinário) ao contribuinte.

11. Portanto, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos presumidos na forma do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006 somente em relação às aquisições não abrangidas pelo creditamento ordinário de PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa.

12. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(REsp 1437568/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2015, DJe 09/12/2015)

Em seu voto, o Ministro Relator abordou especificamente a eficácia contida da norma constante do art. 9º da Lei n.º 10.925/04:

Da leitura dos arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006, verifica-se que eles não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria prevista na Lei n.º 10.925/2004, de forma que a necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim da própria Lei n.º 10.925/2004 e da sistemática lógica de reconhecimento de crédito presumido já detalhada acima. Entendimento contrário implicaria confusão e subversão das técnicas de aproveitamento de créditos aqui tratados.

Por outro lado, tanto o crédito presumido quanto **a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004, de forma que as INs SRF n.ºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei n.º 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações acessórias como efetivamente o fizeram.** v.g. relativamente à forma de comprovação da adoção da tributação pelo lucro real (§ 3º do art. 2º da IN SRF 636/2006) e a necessidade de constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS" nas notas fiscais de vendas realizadas com suspensão (§ 2º do art. 2º da IN SRF 660/06). Tanto é assim que o art. 5º da IN SRF 636/2006, posteriormente revogado pela IN SRF 660/2006, expressamente reconheceu a produção de efeitos da referida suspensão a partir de 1º/8/2004. Confira-se a redação do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004, in verbis:

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

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

Ainda que a IN SRF 660/2006 tenha revogado a IN SRF 636/2006 e determinado em seu art. 11, I, a produção de feitos da referida suspensão somente a partir de 4/4/2006, data da publicação da IN SRF 636/2006, a Administração tributária deve reconhecer tanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS quanto os créditos presumidos a partir de 1º/8/2004, data já fixada de antemão pela Lei nº 10.925/2004. No ponto, ilegal o disposto no art. 11, I, da IN SRF 660/2006, documento que não vincula o Poder Judiciário.

(...)

Conclui-se, portanto, que, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

Logo, como se vê, o comando contido no §2º do art. 9º da Lei nº 10.925/04 apenas permite a regulamentação do comando normativo o como forma de delimitar a sua aplicação, mas não impede a sua aplicação, notadamente em razão do disposto no art. 17, inciso III da mesma Lei.

Legitimar o entendimento da Fiscalização corresponderia a negar vigência ao no art. 17, inciso III da Lei nº 10.925/04, o que lhe é vedado, ou, ainda, admitir que a lei traz palavras inúteis.

É de se ressaltar, outrossim, que as Instruções Normativas expedidas pela RFB, a despeito de vincularem a Fiscalização e a própria DRJ, não vinculam este órgão julgador.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer 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.

Fixado tal entendimento, há um segundo aspecto a ser examinado quanto à aplicação da suspensão. Trata-se do argumento fiscal de que a Recorrente não se enquadra na condição de cerealista exigida pelo citado dispositivo.

Inicialmente, em face dos argumentos de defesa e fundamentos de autuação, registro a inoportunidade de preclusão quanto ao argumento de que a Recorrente se enquadra na condição de cerealista, trazido pela Fiscalização em diligência.

Como visto, ainda em sede de Manifestação de Inconformidade a Recorrente defendeu sua condição de cerealista e, portanto, sujeito à norma suspensiva. Em sede de Recurso Voluntário a recorrente insiste na necessidade de aplicação da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04, e, se não discorreu detidamente quanto ao argumento subsidiário de que não se enquadraria na condição de cerealista no tópico específico das vendas com suspensão, não o fez por que a própria DRJ não se manifestou expressamente quanto a tal argumento ao decidir essa mesma matéria. Ademais, em todo o Recurso a Recorrente demonstra que parte das suas atividades consiste exatamente na venda de grãos por ela beneficiados.

Ademais, a defesa da aplicação da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 se dá de modo global, pelo que, pertinente o exame de todos os aspectos do lançamento original. Em outras palavras, o que se examina é a aplicabilidade ou não do art. 9º da Lei nº 10.925/04 à hipótese concreta.

Pois bem. Como dito, o enquadramento ou não como cerealista é aspecto subsidiário, que só deverá ser analisado caso se conclua pela auto aplicabilidade da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04. E, nesse aspecto, cumpre esclarecer que a

primeira diligência realizada confirmou que a Recorrente comercializa soja na condição de cerealista em algumas de suas filiais, apresentando, contudo, a seguinte observação:

No entanto, o entendimento adotado pela fiscalização, e corroborado pela presente diligência, é de que uma empresa não pode se intitular de empresa cerealista de forma segregada por filiais, mas sim com base na atividade desenvolvida pela empresa como um todo. No presente caso, consideramos a empresa ADM DO BRASIL como uma indústria, muito embora algumas de suas filiais tivessem agido como empresas cerealistas.

Todavia, discordo do referido argumento. Não se trata, aqui, de determinar se a atividade da empresa deve ser definida como um todo ou de modo individualizado por filiais. Trata-se de reconhecer a complexidade da atividade exercida pela Recorrente. E, na hipótese, foi exatamente isso que fez a diligência, reconheceu que a Recorrente exerce diversas atividades econômicas, devendo se observar tais peculiaridades no trabalho fiscal.

Logo, reconhecida a aplicabilidade da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 aos fatos geradores ora em exame, entendo que esta suspensão deve alcançar as vendas comprovadamente realizadas na condição de cerealista, tal como apurado em diligência. Observando-se na liquidação do crédito, as previsões legais atinentes à apuração de crédito na condição de cerealista, especialmente o §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Dessarte, é de se acolher o pleito da Recorrente com relação à suspensão das Contribuições Sociais em questão.

2.2. CRÉDITOS

2.2.1. Créditos presumidos da filial Uberlândia

No que tange aos créditos avaliados nesse processo, inicialmente cumpre se debruçar sobre a problemática dos créditos presumidos da filial de Uberlândia da Recorrente.

Mais uma vez, o julgamento da questão foi objeto das diligências ocorridas no bojo do Processo n. 11543.001947/2006-11, as quais foram capazes de esclarecer o direito da Recorrente. Veja-se a seguinte passagem do Acórdão 3201-005.321:

Esse tópico, de caráter eminentemente fático, foi também objeto das diligências realizadas.

Primeira diligência:

e) Questiona sobre as planilhas de apuração regional de Uberlândia e dos bancos de dados pela empresa, os cálculos foram feitos tão somente sobre as notas de remessas 1.922 e não duplamente como afirmado, o que se comprova pelos relatórios e bancos de dados juntados ao presente. O crédito calculado pela manifestante foi de 35% e não 80%.

Primeiramente, convém destacar que a empresa diligenciada mencionou no Recurso Voluntário que não se apropriou dos créditos presumidos tanto nas aquisições com os CFOP 1.116, tampouco nos CFOP 1.922.

Com vistas a comprovar o alegado, carrou ao processo os documentos de nºs 42 a 45.

Segundo o Livro Razão apresentado (doc. 42), foram apurados créditos de Cofins nos montantes de R\$ 322.904,91 e R\$ 849.850,96, nos meses de fevereiro e março de 2005, respectivamente, com relação à filial de Uberlândia, identificada contabilmente pelos quatro primeiros números 1206.

Apresentou, também, planilha de aquisição de insumos por ela elaborada (doc. 45) em que afirma que não houve apropriação de créditos presumidos referentes às notas fiscais sob o CFOP nº 1.116. Ademais, AFIRMA nos itens 172 e 173 do Recurso Voluntário que também excluiu, para fins de cálculo do aludido crédito, todas as compras efetuadas sob o CFOP nº 1.922.

Ao analisar a Planilha apresentada (doc. 45), constatamos que a empresa diligenciada de fato se apropriou dos créditos sob o CFOP 1.922, muito embora tenha afirmado que não houve aproveitamento de créditos nessas aquisições.

No doc. 45, pôde-se constatar, também, que houve aproveitamento de créditos nos CFOP 1.101, 1.151 e 2.151, cujos valores totalizadores por CFOP foram substanciados na Tabela abaixo.

Note-se que, na planilha apresentada (doc. 45), os montantes de crédito informados encontram-se com valores inferiores às próprias Planilhas de Apuração da Base de Cálculo, intituladas de doc. 43, as quais foram utilizadas no procedimento fiscal para fins de apuração dos créditos da Cofins.

Nas planilhas (doc. 43) foram informados no item “J - linha 1” valores contábeis de R\$ 12.139.282,36 e R\$ 31.949.284,11, nos meses de fevereiro e março de 2005, respectivamente, em detrimento de R\$ 10.624.819,20 e R\$ 29.103.352,95, apurados na planilha (doc. 45).

Nas planilhas (doc. 43) foram informados R\$ 497.982,16 e R\$ 1.031.028,23 de créditos de Cofins, nos meses de fevereiro e março de 2005, enquanto que foram registrados no Livro Razão (doc. 42) R\$ 322.904,91 e R\$ 849.850,96, para a filial de Uberlândia, o que por si só caracteriza uma divergência completa entre os valores de crédito apurados.

A documentação trazida à baila pela empresa, em vias de Recurso Voluntário, serviu para confirmar uma total discrepância de valores, seja através de sua contabilidade (Livro Razão), seja pelas Planilhas apresentadas (doc. 43 e 45).

Não foi identificada nenhuma correlação de valores na documentação apresentada, servindo apenas para ratificar o entendimento de que houve aproveitamento de créditos nas aquisições com CFOP 1.922.

Nesse tópico necessário delimitar a acusação fiscal constante do Despacho Decisório:

Bens utilizados como insumo na industrialização. Crédito 70% PIS e 80% COFINS

93. Com relação à apuração dos créditos presumidos, foram constatadas irregularidades no tocante ao aproveitamento de créditos a descontar, com relação à filial de Uberlândia.

94. Não pode o sujeito passivo se aproveitar de créditos decorrentes da compra para recebimento futuro, cujo CFOP está registrado sob a codificação fiscal 1.922.

95. Nestes casos, como ainda não houve o recebimento dos insumos não há razão para o sujeito passivo se aproveitar dos créditos. Se assim o fosse, quando da efetiva entrega dos insumos ele iria se aproveitar novamente dos créditos, o que não é permitido.

96. E de fato foi isso que ele fez. De acordo com os relatórios enviados em meio magnético, foi constatado que além de se aproveitar das compras sob o CFOP 1.922, ele se aproveitou de compras registradas sob o CFOP 1.116, que se refere às compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código "1.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro".

97. Foi elaborada a Planilha 5 (fl. 467), a qual discrimina as compras que foram desconsideradas para fins de cálculo dos créditos a descontar da contribuição não-cumulativa.

98. Tais valores foram transportados para a Planilha de Glosas dos Créditos a Descontar (fl. 485), sendo posteriormente transportadas para a Planilha de Apuração das Contribuições não-cumulativas (fls. 486/488).

Ou seja, 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 sob CFOP 1.922 foram posteriormente excluídos da apuração.

A primeira diligência realizada refuta o argumento de que não foram apropriados créditos sobre as entradas registradas sob o CFOP 1.922 e ainda afirma que foram apropriados créditos das entradas pelo CFOP 1.101, 1.512 e 2.151 (fl. 1942).

Contudo, em nenhum momento a diligência demonstrou que foram apropriados créditos sob o CFOP 1.116, que é objeto da acusação. Ou seja, para demonstrar a alegada duplicidade, a Fiscalização deveria ter demonstrado que, além da apropriação de créditos sob o CFOP 1.922, que estes mesmos créditos foram também apropriados sob o CFOP 1.116.

Aliás, ao apresentar a tabela de fl. 1942, a Fiscalização demonstra exatamente que não houve apropriação dos créditos sob o CFOP 1.116, mas, tão somente, dos CFOPs 1.922, 1.101, 1.512 e 2.151, embora não reconheça, textualmente, que não houve apropriação em duplicidade.

O que fez a Fiscalização, na diligência solicitada, foi alegar que a documentação apresentada pela Recorrente comprova a existência de divergência entre valores lançados nas planilhas originalmente apresentadas e a documentação posteriormente trazida aos autos, concluindo, apenas, que "houve aproveitamento de créditos nas aquisições com CFOP 1.922". Contudo, repise-se, em nenhum momento comprovou a alegação de que estes mesmos créditos foram apropriados em duplicidade pelo CFOP 1.116.

Pelo exposto, e tendo em vista que Despacho SEORT 0785/2009, proferido nesses autos, tem exatamente a mesma motivação (fl. 494) daquela mencionada na passagem acima – a respeito da COFINS - deve se reconhecer a impossibilidade de exclusão dos créditos apropriados pelo CFOP 1.922. Afinal, não restou comprovada pela Fiscalização, seja em seu

despacho decisório, seja em diligência requerida por este Conselho, que efetivamente ocorreu a apropriação em duplicidade dos créditos.

2.2.2. Créditos relativos à insumos na sistemática não cumulativa

Essa questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida (fls 1908) aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, sendo que tal

entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a)" constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".

Por outro lado, o critério de relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessarte, o conceito de “insumo” para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra-se definido juridicamente e será utilizado para o deslinde da presente controvérsia.

2.2.3. Do caso concreto – o processo produtivo da Recorrente

Segundo o contrato social constante nos autos, o objeto social da Recorrente é:

Artigo 2º - O objeto da Sociedade é:

- a) participação, como acionista ou quotista em outras sociedades, bem como em atividades mercantis e outros empreendimentos no Brasil;
- b) comercialização, industrialização, distribuição, produção, importação e exportação de produtos agrícolas (principalmente algodão, soja, sorgo, milho, arroz, trigo, palma e cana-de-açúcar) e seus subprodutos; de fertilizantes, suas matérias-primas e seus subprodutos; de defensivos agrícolas; de ester metílico e seus derivados, incluindo biodiesel de fabricação própria e de terceiros; comercialização de sementes; produção e comercialização de energia elétrica e seus derivados decorrentes de co-geração;
- c) representação de armadores e sociedades ou linhas de navegação marítima do país e do exterior, agenciamento marítimo de navios e cargas, desembarço aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas; estiva, carga e descarga de navios; atuação no ramo de atividade de operadores portuários, conforme preceitua a Lei nº 8.630/93;
- d) 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 do próprio ou de terceiros; prestação de serviços de pesagem de carga; locação de equipamentos; prestação de serviços de administração de contas a receber e a pagar; prestação de serviços de intermediação de negócios; prestação de serviços de assistência técnica a agricultores; prestação de serviços de administração de logística, importação e exportação; prestação de serviços de contabilidade; prestação de serviços de

gerenciamento de caixa; prestação de serviços de análise de crédito; prestação de serviços de análise de mercado e serviços administrativos em geral;

- e) comercialização, importação, exportação, distribuição, armazenamento, expedição e transporte de matéria-prima para uso alimentício, de produtos para uso alimentício e de ingredientes para alimentação animal;
- f) exploração de armazéns gerais, nos termos do Decreto nº 1.102, de 21 de novembro de 1.903, adaptando-se sempre que necessário à legislação que por ventura venha a revogá-la, podendo, para tanto: (I) – estabelecer e operar armazéns gerais, em prédios próprios ou arrendados, para receber em depósito cereais e outras mercadorias nacionais ou estrangeiras, com a faculdade de emitir títulos especiais que as representem, tais como recibos de depósito, conhecimento de “warrants”, nos termos da legislação aplicável; (II) – instalar, operar e manter máquinas destinadas ao beneficiamento e a embalagem das mercadorias depositadas; (III) – incumbir-se do despacho e da expedição, bem como de quaisquer operações de beneficiamento e outros serviços relativos às mercadorias recebidas de acordo com as instruções dos depositantes e prescrições legais; (IV) – prestar quaisquer outros serviços relativos aos negócios de armazenagem aos depositantes de mercadorias; (V) – participar em outras sociedades por ações ou limitadas, com o mesmo fim;
- g) operar como depósito fechado;
- h) coleta mecanizada de amostras de solo para análise de fertilidade, com ou sem georreferência, utilizando o sistema GPS/DGPS e levantamento topográfico de área rural utilizando o sistema GPS/DGPS;
- i) aplicação de fertilizantes e corretivos no solo;
- j) comércio e beneficiamento de lenha e seus derivados; e
- k) exploração agrícola em terras próprias ou de terceiros.

Ademais, a terceira diligência requerida por este Conselho no PAF 11543.001947/2006-11 teve por objetivo justamente avaliar o processo produtivo da Recorrente, para fins de constatação da pertinência ou não da tomada de crédito das Contribuições, segundo os conceitos de essencialidade e relevância adotados pelo STJ.

Tendo isso em vista, é possível passar à análise das glosas perpetradas pela Fiscalização e combatidas pela defesa.

2.2.3.1. Dispêndios com classificação de mercadorias

Conforme exposto no Acórdão 3201-005.321:

Na hipótese ora em exame, deve-se perquirir se o serviço de classificação de mercadorias importadas pela Recorrente podem ser admitidos na condição de insumo essencial ao seu processo produtivo.

É de se observar que o serviço em questão consiste na avaliação, segregação e classificação do produto importado em conformidade com suas características físicas e qualidade do produto.

A Recorrente alega que a classificação em questão se dá por exigência regulamentar, constante inclusive da Instrução Normativa nº 11 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, de 15.05.2007.

Assim, tenho que resta comprovada a essencialidade do serviço tomado pela Recorrente para fins de avaliação, segregação e classificação do produto importado. Ainda que a citada obrigação normativa seja posterior aos fatos geradores ocorridos, não há como negar a necessidade de seleção do produto importado para fins de empregá-lo adequadamente no complexo processo produtivo da Recorrente.

Com efeito, deve ser revertida a glosa em questão.

2.2.3.2. Encargos e depreciação de máquinas e equipamentos

Com relação aos encargos e depreciação de máquinas e equipamentos, a Conselheira Tatiana Belisário bem coloca:

Afirma a contribuinte que os valores excluídos referem-se à depreciação de vagões adquiridos para transporte de farelo de sua produção, portanto o uso das máquinas é intrínseco às atividades de produção e ao seu escoamento.

O crédito ora em exame tem por fundamento o §1º, inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03:

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

(...)

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de **bens destinados à venda** ou na prestação de serviços*

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês.

Na hipótese, portanto, o crédito sobre a depreciação é postulado sob o argumento de que se trata de "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.

O argumento utilizado pela DRJ é:

Do dispositivo acima, constata-se que as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Por outro lado, bens vinculados às atividades de transporte da mercadoria, venda, administração, etc, não dão direito ao crédito.

Todavia, tal entendimento não encontra respaldo na atual jurisprudência deste CARF. É incontroverso que o transporte de insumos ou mercadorias, até a efetiva saída da mercadoria realizada pelo Contribuinte, está compreendido dentro do processo produtivo. Não há como se admitir que o transporte do farelo produzido, por exemplo, do seu centro de produção até o local de armazenagem ou venda, não se demonstre essencial à própria disponibilização do produto, consistindo em custo diretamente agregado ao seu preço de produção e venda.

Desse modo, deve se reconhecer o direito ao crédito, calculado sobre a depreciação, relativamente aos vagões utilizados no transporte de farelo de soja produzido pela Recorrente.

2.2.3.3. Energia elétrica

Com relação ao argumento apresentado pela Recorrente de que os valores relativos à dispêndios com energia elétrica lhe dariam direito a crédito, trata-se de ponto que não consta de sua manifestação de inconformidade.

Dessarte, tal argumento de defesa encontra-se precluso, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual não o conheço.

2.2.3.4. Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

A controvérsia sobre o direito ao crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos encontra-se minuciosamente tratado no Acórdão n. 3201-005.321, in verbis:

*A matéria debatida nesse tópico diz respeito ao **exame de bens locados pela Recorrente e utilizados nas suas atividades, além de demais despesas equivocadamente caracterizadas como aluguéis, mas, que em verdade, referem-se a insumos empregados no processo produtivo.** As questões de fato foram objeto da terceira diligência realizada.*

Logo, além do conceito de insumos para aplicação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, neste tópico se avalia, também, o direito ao crédito estabelecido no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03:

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

(...)

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

Logo, em se tratando de locação de prédios, máquinas e equipamentos, não se trata de perquirir acerca da sua essencialidade ou relevância, mas, apenas, se os "prédios, máquinas e equipamentos" foram (i) locados de pessoa jurídica e se (ii) são utilizados nas atividades da empresa.

O Termo de Encerramento de Diligência assim concluiu:

2. Intime o Contribuinte para que esclareça, relativamente às despesas contabilizadas como aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, quais se referem à locação de máquinas e equipamentos e, quanto a estas, comprove sua aplicação ao processo produtivo.

Além dos documentos e informações listados, a Autoridade poderá requerer quaisquer outros que entenda necessários.

Deverá ser concedido à Recorrente o prazo de 30 (trinta) dias, prorrogáveis por igual período.

Ao analisar a resposta da empresa, a mesma apresentou planilha de aluguéis de máquinas e equipamentos. Com base nessa planilha, e segundo o entendimento da fiscalização, não geram direito ao crédito as seguintes despesas:

- Mov. Prod. Navio, Toalhas Ind, Limpeza navios, Desobstrução tubulação e Movimentação navios: tratam-se de despesas não inseridas no conceito de insumo, haja vista que não estão relacionadas à sua produção, e sim à sua comercialização.*
- Alugueis áreas Docas e Mov Prod. Navio com caminhões: sem previsão legal, não é um aluguel de imóvel e nem de máquinas e equipamentos.*
- Container, Cilindro e Lancha para Navio: não são aluguéis de máquinas e equipamentos e nem são insumos utilizados no processo produtivo.*

Quanto às glosas mantidas pela DRF, assim se manifestou a Recorrente:

18. Contudo, conforme demonstrado no item II.1 desta Manifestação, o entendimento da DRF é equivocado, pois os bens e serviços em questão são relevantes para a atividade da Requerente. Com efeito, cada um dos itens em questão têm a seguinte função, que relaciona-se da seguinte maneira com a atividade da Requerente:

- (i) Mod. Prod. Navio: são despesas com a atracação do navio ao Porto, isto é, é a amarração da embarcação no Porto;*
- (ii) Toalhas Ind.: são utilizadas para a limpeza dos equipamentos, a fim de os manter higiênicos e preservados;*
- (iii) Limpeza de navios: são despesas relativas à higiene do navio, em cumprimento das exigências sanitárias;*
- (iv) Desobstrução de tubulação: são despesas necessárias à manutenção da infraestrutura do Porto;*
- (v) Movimentação de navios: são despesas relacionadas às manobras dos navios, tendo em vista que tais movimentações são realizadas apenas por pessoas especializadas;*
- (vi) Alugueis áreas docas: despesas arcadas pela utilização do Porto devido à concessão de uso, pagas à Companhia DOCAS de SP;*
- (vii) Mov. Prod. Navio com caminhões: trata de taxa paga à CODESP em razão da movimentação de caminhões no Porto;*
- (viii) Container: são utilizados para acomodar determinadas mercadorias para exportação, preservando-as até o momento de saída;*
- (ix) Cilindro: são partes e peças dos equipamentos que ficam no Porto; e*
- (x) Lancha para navio: trata de locação de lancha para locomoção do engenheiro nomeado pela RFB para conferir o volume da embarcação.*

Pois bem. Os itens (i) a (v) enumerados pelo contribuinte equivalem ao primeiro grupo tratado na Manifestação Fiscal, os quais entendeu-se que "tratam-se de despesas não inseridas no conceito de insumo, haja vista que não estão relacionadas à sua produção, e sim à sua comercialização".

A Recorrente esclarece que todos esses itens são empregados nas atividades da empresa, nos termos de seu objeto social:

OBJETO

Artigo 2º - O objeto da Sociedade é:

- a) participação, como acionista ou quotista em outras sociedades, bem como em atividades mercantis e outros empreendimentos no Brasil;
- b) comercialização, industrialização, distribuição, produção, importação e exportação de produtos agrícolas (principalmente algodão, soja, sorgo, milho, arroz, trigo, palma e cana-de-açúcar) e seus subprodutos; de fertilizantes, suas matérias-primas e seus subprodutos; de defensivos agrícolas; de ester metílico e seus derivados, incluindo biodiesel de fabricação própria e de terceiros; comercialização de sementes; produção e comercialização de energia elétrica e seus derivados decorrentes de co-geração;
- c) representação de armadores e sociedades ou linhas de navegação marítima do país e do exterior, gerenciamento 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 nº 8.630/93;
- d) 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 do próprio ou de terceiros; prestação de serviços de pesagem de carga; locação de equipamentos; prestação de serviços de administração de contas a receber e a pagar; prestação de serviços de intermediação de negócios; prestação de serviços de assistência técnica a agricultores; prestação de serviços de administração de...

30ª Alteração do Contrato Social da ADM do Brasil Ltda.

2 de 6

Quanto aos itens (ii) Toalhas Ind. (iii) Limpeza de navios, esclarece o Recorrente "além de referir-se a uma utilidade contida no objeto social da Requerente, são pagas em decorrência de uma obrigação legal, o que as qualifica como insumo sob essa perspectiva. " Todavia, a Recorrente não informa qual ou quais são tais obrigações legais.

Inicialmente, quanto aos itens (i) **Mod. Prod. Navio** (despesas com a atracação do navio ao Porto, isto é, é a amarração da embarcação no Porto); e (v) **Movimentação de navios** (despesas relacionadas às manobras dos navios, tendo em vista que tais movimentações são realizadas apenas por pessoas especializadas)", tenho que assiste razão à Recorrente.

Conforme se verifica pelo objeto social da Recorrente, esta também presta serviços de carga e descarga de navios e "atuação no ramo de atividade de operadores portuários, conforme preceitua Lei nº 8.630/93"

Tal lei, revogada pela Lei nº 12.815, de 2013, dispunha:

Art. 1º Cabe à União explorar, diretamente ou mediante concessão, o porto organizado.

§ 1º Para os efeitos desta lei, consideram-se:

I - Porto organizado: o construído e aparelhado para atender às necessidades da navegação e da movimentação e armazenagem de mercadorias, concedido ou explorado pela União, cujo tráfego e operações portuárias estejam sob a jurisdição de uma autoridade portuária;

II - Operação portuária: a de movimentação e armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário, realizada no porto organizado por operadores portuários;

I - Porto Organizado: o construído e aparelhado para atender às necessidades da navegação, da movimentação de passageiros ou da movimentação e armazenagem de mercadorias, concedido ou explorado pela União, cujo tráfego e operações portuárias estejam sob a jurisdição de uma autoridade portuária;(Redação dada pela Lei nº 11.314 de 2006)

II - Operação Portuária: a de movimentação de passageiros ou a de movimentação ou armazenagem de mercadorias, destinados ou provenientes de transporte aquaviário, realizada no porto organizado por operadores portuários;(Redação dada pela Lei nº 11.314 de 2006)

III - Operador portuário: a pessoa jurídica pré-qualificada para a execução de operação portuária na área do porto organizado;

(...)

Logo, entendo que os serviços tomados pela Recorrente classificam-se como insumos essenciais para a prestação de serviços de carga e descarga de navios e atuação como operadores portuários, podendo, assim gerar direito ao crédito da COFINS.

*Acerca das despesas com (ii) **Toalhas Ind.** (utilizadas para a limpeza dos equipamentos, a fim de os manter higiênicos e preservados) e (iii) **Limpeza de navios** (despesas relativas à higiene do navio, em cumprimento das exigências sanitárias), entendo que estas apenas poderiam gerar direito ao crédito caso a Recorrente se dedicasse à prestação de serviços de transporte marítimo, o que não se constata pela leitura de seu contrato social.*

*Quanto às despesas com (iv) **Desobstrução de tubulação** (despesas necessárias à manutenção da infraestrutura do Porto), entendo que estas podem ser caracterizadas como de operação portuária ou como serviço de manutenção das instalações, sendo que, em qualquer caso, o direito ao crédito deve ser assegurado.*

O segundo grupo de glosas mantidas pela Fiscalização tem como fundamento a alegação de que "não é um aluguel de imóvel e nem de máquinas e equipamentos".

*Trata-se das despesas com (vi) **Alugueis áreas docas** (despesas arcadas pela utilização do Porto devido à concessão de uso, pagas à Companhia DOCAS de SP); e (vii) **Mov. Prod. Navio com caminhões** (taxa paga à CODESP em razão da movimentação de caminhões no Porto).*

A Recorrente anexou aos autos cópia do contrato de arrendamento firmado com a Companhia Docas do Estado de São Paulo CODESP (fls. 3444 e seguintes). No referido documento não consta qualquer menção à referida taxa paga à CODESP em razão da movimentação de caminhões no Porto. Desse modo, inviável examinar a sua pertinência às atividades da empresa.

Quanto ao aluguel das áreas de docas, com a devida vênia ao entendimento fiscal, tenho que tal despesa está perfeitamente abrangida pelo disposto no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03, "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa".

Inicialmente há que se esclarecer que é incontroversa a utilização dos bens locados nas atividades da empresa, conforme demonstrado anteriormente. Desse modo, não se fará qualquer digressão nesse sentido.

A glosa foi fundamentada no argumento de que o bem locado não pode ser classificado como prédios, máquinas ou equipamentos.

Não existe, no Direito Brasileiro, um conceito expresso próprio de "prédio". No Direito Português, que fortemente influenciou o direito civil brasileiro, por exemplo, o conceito de prédio é claramente estabelecido pelo "Código do Imposto Municipal sobre Imóveis", aprovado pelo Decreto-Lei nº 287/2003 de 12-11-2003:

Artigo 2.º - Conceito de prédio

1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

No direito brasileiro, outrossim, é possível identificar o conceito de "prédio rural" trazido pelo Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964.):

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

Nota-se claramente que o conceito de "prédio" trazido pela citada norma é exatamente o conceito de "imóvel", e não apenas a edificação, o edifício.

Por pertinente, trago a Solução de Consulta COSIT nº 331, de 21 de junho de 2017, que aborda tanto a questão do "arrendamento" entendido como "locação", quanto a questão do bem imóvel, compreendido além da definição leiga de prédio edificado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP/EMENDA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre alugueis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº8.629, de 1993; Decreto nº59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº4.382, de 2002, art. 9º.

(...)

Transcrevo, ainda, trechos da referida Solução de Consulta no que diz respeito ao termo "prédio":

18. Também a doutrina não destoaria desse entendimento. Por exemplo, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de A. Nery (Código Civil Comentado, Revista dos Tribunais, 2014, 11ª. Edição, p. 414), ao comentar o art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro - CCB), transcrevem ensinamento de Pontes de Miranda:

"Prédio é parte da crosta terrestre, determinada ou determinável por seus limites bidimensionais (terreno)" (Pontes de Miranda, Tratado, v.II, § 123, p.33).

19. E no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (Forense, 2004, 24ª. Edição, pp. 1076 e 1077), de forma mais didática, encontram-se as seguintes definições:

PRÉDIO. Do latim praedium, de praeda (presa, tomadia, despojo), na linguagem jurídica, e, em sentido amplo, significa toda porção de terra ou do solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções (edifícios).

(...)

PRÉDIO RÚSTICO.

É o prédio ou a propriedade imobiliária, situada no campo ou mesmo na cidade, que se destina à agricultura ou exploração agrícola, de qualquer natureza. (...) Nesta razão, o prédio rústico caracteriza-se pela natureza de seu uso ou utilização, não importando o local, em que se encontra. É rústico quando se destina à plantação ou a qualquer espécie de exploração agrícola. Assim, é rústico o prédio ou o terreno situado no perímetro urbano de uma cidade, vila ou povoação, desde que seja destinado à cultura agrícola ou à plantação de qualquer coisa, como hortaliças, árvores frutíferas, etc. Uma chácara ou um sítio, dentro da cidade, caracteriza-se ou se mostra prédio rústico, enquanto uma casa de moradia, somente para moradia, fora do perímetro urbano ou no campo, é prédio rural pois que não se destina à lavoura. Vulgarmente, prédio rústico é identificado como o próprio solo, ou seja, o terreno sem qualquer benfeitoria ou edificação.

20. O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e seu correspondente da Lei nº 10.833, de 2003, ao tratarem da possibilidade de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre alugueis de prédios não fez qualquer restrição a que o prédio fosse construído (edificado) ou quanto à sua destinação ou utilização. Sendo princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir, conclui-se que o conceito de prédio trazido no inciso citado engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico, isto é, aquele destinado à agricultura ou exploração agrícola de qualquer natureza.

21. Quanto à necessidade de interpretação literal das normas que concedem benefícios fiscais, resta claro que a mesma não foi violada, tendo em vista não ter havido qualquer ampliação de sentido do termo "alugueis" e nem do termo "prédios". Adotou-se o exato significado de ambos os termos: "aluguel" tanto significa a remuneração devida por locação quanto por arrendamento; "prédio" é a porção do solo constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções.

Embora a Solução de Consulte em referência tenha analisado questão relativa ao arrendamento de imóvel rural, a sólida fundamentação doutrinária é bastante para demonstrar que o conceito de prédio albergado pela legislação tributária vai muito além do edifício, abrangendo tudo aquilo que, por natureza ou por acessão, seja bem imóvel destinado às atividades do locatário.

Assim, tenho como legítima a apropriação de créditos apurados no regime não cumulativo de PIS e COFINS sobre os contratos de arrendamento de áreas de docas, com respaldo no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

*Por fim, no terceiro grupo de glosas mantidas pelo agente fiscal, tem-se (viii) **Container** (são utilizados para acomodar determinadas mercadorias para exportação, preservando-as até o momento de saída); (ix) **Cilindro** (são partes e peças dos equipamentos que ficam no Porto); e (x) **Lancha para navio** (trata de locação de lancha para locomoção do engenheiro nomeado pela RFB para conferir o volume da embarcação).*

*Quanto ao **Container**, entendo assistir razão à Recorrente. O primeiro é item vinculado ao armazenamento e transporte de mercadorias, atividade contemplada no objeto social da empresa.*

*Acerca do item **Cilindro**, tenho que faltam elementos nos autos capazes de demonstrar a natureza do item e onde este está inserido no processo produtivo ou nas atividades da empresa. A simples explicação de que "são partes e peças dos equipamentos que ficam no Porto" é insuficiente para tal verificação. Vale ressaltar que tal descrição (cilindro) pode-se aplicar a itens de diferentes naturezas, por exemplo, peças de automóvel, itens de maquinário, cilindros de gás, dentre outros, que podem ou não estar ligados ao processo produtivo. A própria contabilidade da empresa demonstra que existem lançamentos descritos como "cilindro" nas mais diversas concepções.*

*Por fim, quanto ao item "**Lancha**", trata-se de item para qual deve-se averiguar sua aplicação às atividades da empresa (inciso III). Com a devida vênia as razões expostas*

pelo contribuinte, o transporte de "engenheiro nomeado pela RFB" não pode ser enquadrado em nenhuma das atividades elencadas no seu contrato social. Trata-se, sem dúvida, de despesa administrativa da empresa, mas de caráter tangencial, e não vinculado ou decorrente das suas atividades.

Concordando com a integralidade da citada fundamentação, devem ser parcialmente mantidas as glosas tratadas acima.

2.2.3.5. Material de embalagem – filial Catalão

Assim como constatado no item 2.2.5.3, a argumentação da Recorrente sobre esse ponto não constava de sua manifestação de inconformidade, estando preclusa nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/72. Dessa forma, não pode ser conhecida.

2.2.3.6. Bens utilizados como insumos - almoxarifado e suplementos - filial Campo Grande

Novamente o ponto da defesa foi precisamente explorado no Acórdão n. 3201-005.321, como se verifica dos termos a seguir transcritos:

A matéria debatida nesse tópico diz respeito ao exame de essencialidade das despesas incorridas para o processo produtivo da Recorrente, para fins de caracterização como insumos, nos termos da legislação da COFINS não cumulativa. As questões de fato foram objeto da terceira diligência realizada.

O Termo de Encerramento de Diligência assim concluiu:

1. Intime o Contribuinte para que apresente, relativamente aos bens adquiridos como insumos na filial Campo Grande, a correta descrição e aplicação ao processo produtivo, demonstrando a sua essencialidade;

Ao analisar os documentos trazidos à baila pela empresa em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 01-2018 podemos constatar que, à luz do princípio da essencialidade, tratam-se de insumos aplicados ao processo produtivo.

Com efeito, nota-se que durante a diligência fiscal o contribuinte apresentou detalhado descritivo de seu processo produtivo e a inserção de cada um dos itens glosados (fls. 3.339 e seguintes). Tais insumos são, basicamente, produtos químicos utilizados no processo de obtenção, branqueamento, filtragem e envase do óleo de soja.

Logo, nesse tópico, deverão ser revertidas as glosas, ante a verificação fiscal de que se tratam de insumos ao processo produtivo da Recorrente.

Igualmente aqui, portanto, deve ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito em questão, revertendo-se a glosa perpetrada pelo Fisco.

2.3. Glosa de créditos de PIS – efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL

A Recorrente afirma que os valores correspondentes aos créditos objeto de ressarcimento foram contabilizados como créditos a recuperar e incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Requer, caso mantidas as glosas, que tais valores sejam excluídos da composição do IRPJ e da CSLL, por se tratarem de despesa dedutível.

Além de extrapolar os termos da presente lide, o argumento não fora apresentado em sede de Manifestação de Inconformidade e, portanto, deve sofrer os efeitos da preclusão, não sendo objeto de conhecimento.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de

1. Negar provimento ao recurso de ofício;
2. Conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, nos mesmos moldes do quanto decidido no Processo 15578.000281/2009-80, *in verbis*:
 - 2.1. Reconhecer que a conta de receita "descontos na compra de matéria prima" refere-se a receita financeira e, assim, determinar a aplicação da alíquota zero da Contribuição ao PIS para os fatos geradores aqui tratados;
 - 2.2. Reconhecer a não inclusão dos valores lançados na conta contábil 388130 (Distribuição de Despesas com Exportação) na base de cálculo da Contribuição ao PIS, por não se tratar de conta representativa de resultado, mas mera conta transitória;
 - 2.3. Cancelar a cobrança relativamente às contas contábeis 381020, 396020 e 396050/051 já objeto de recolhimento das Contribuições Sociais;
 - 2.4. Reconhecer que a suspensão da Contribuição ao PIS 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, acatando a condição de cerealista da Recorrente;
 - 2.5. Reconhecer a impossibilidade de exclusão dos créditos apropriados pelo CFOP 1.922, uma vez que não restou comprovada pela Fiscalização que efetivamente ocorreu a apropriação em duplicidade dos créditos;
 - 2.6. Admitir a apropriação de créditos sobre o serviço de classificação de mercadorias importadas pela Recorrente, utilizado como insumo no processo produtivo;
 - 2.7. Admitir a apropriação de créditos sobre a aquisição de insumos pela filial Campo Grande;
 - 2.8. Reconhecer o direito ao crédito dos insumos: "(i) Mod. Prod. Navio"; "(ii) Desobstrução de tubulação"; "(ii) Movimentação de navios"; "(iv) Alugueis áreas docas" e "(v) Container;
 - 2.9. Reconhecer o direito ao crédito, calculado sobre a depreciação, relativamente aos vagões utilizados no transporte de farelo de soja produzido pela Recorrente;

Thais De Laurentiis Galkowicz