



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

Processo nº 15578.000292/2009-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.506 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2016
Matéria PIS/Pasep
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

PIS NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos do PIS não-cumulativo é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nas IN's n.s.º. 247/02 e 404/04, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o disposto no art. 17, III da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. RECEITA FINANCEIRA.

Nos termos do art. 373 do RIR/99, os descontos são considerados receitas financeiras, sujeitando-se à alíquota zero das contribuições sociais não cumulativas por força do Decreto nº 5.442/05, vigente à época dos fatos.

DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VAGÕES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação do ativo imobilizado só geram direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo quando vinculados a bens do ativo imobilizado diretamente empregados na produção. Tratando-se de bens

do ativo imobilizado empregados no transporte de produtos acabados entre a fábrica e o porto, a depreciação dos vagões não gera direito a crédito.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento de ofício o crédito tributário resultante dos seguintes ajustes: a) excluir da base de cálculo das contribuições dos valores relativos às contas 388130 (Distribuição de Despesas com exportação), 411050 e 411550 (descontos nas compras de matéria-prima); b) reconhecer o benefício pleiteado de suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004; c) reverter as glosas do crédito presumido dos valores das compras para recebimento futuro, registradas sob o CFOP 1.922; d) reverter as glosas dos dispêndios com classificação de mercadorias; e e) reverter as glosas sobre combustíveis e EPI. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que deu provimento parcial em menor extensão quanto ao item b), reconhecendo apenas o direito em relação às vendas efetuadas pela filial Porto Alegre. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, quanto ao item "e". Designado o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Diogo de Andrade Figueiredo, OAB/SP nº 222.503.

assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora, de 26 de junho de 2014, que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

APLICAÇÃO.

A suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep prevista no artigo 9º da Lei 10.225/2004 só se aplica a partir de 4 de abril de 2006, após a sua regulamentação pela Instrução Normativa SRF

636/2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF 660/2006.

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

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

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO FORMULADO.

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do decreto nº. 70.235/72.

Não obstante, tais pedidos serão indeferidos quando os elementos que integram os autos demonstrarem ser suficientes para plena formação de convicção e o consequente julgamento do feito.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente auto de infração é decorrente do processo administrativo nº 15578.000293/2009-12, o qual versa sobre Declarações de Compensação (DCOMPs) de débitos de IRPJ, através do aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS não cumulativo de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Pode-se constatar que, ao final do 3º Trimestre de 2005, o sujeito passivo não possuía saldo de créditos decorrentes do mercado externo passível de compensação, não obstante ele tivesse compensado R\$ 1.817.986,83 (um milhão, oitocentos e dezessete mil, novecentos e oitenta e seis reais e oitenta e três centavos). De forma que não foi possível homologar as declarações de compensação apresentadas.

Além disso, foram apurados saldos de PIS a pagar, nos meses de agosto e setembro de 2005, nos montantes de R\$ 247.004,42 (duzentos e quarenta e sete mil, quatro reais e quarenta e dois centavos) e R\$ 237.083,22 (duzentos e trinta e sete mil, oitenta e três reais e vinte e dois centavos), respectivamente.

Conforme informado na autuação, "todos os elementos de prova que fundamentaram a emissão do auto de infração encontram-se disciplinados nos autos do processo administrativo 15578.000293/2009-12, que trata da compensação de créditos de PIS não-cumulativo", e por questão de economia processual, foi o presente processo apensado àquele outro.

Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte apresentou impugnação, na qual alega, em síntese que:

- O montante cobrado pelo auto de infração é composto parte pela glosa de alguns créditos e em grande parte pelo erro da fiscalização, que desprezou o saldo credor inicial, remanescente de períodos anteriores. Além de desconsiderar o direito à dedução feita corretamente pela impugnante, a autoridade fiscal somou a estes valores, a parte relativa às glosas feitas, perfazendo assim um montante absurdo. Trata-se de dupla cobrança de tributo, pois além de glosar os créditos e enviar carta de cobrança referente aos créditos não aceitos, o Agente Fiscal voltou a cobrar os mesmos valores, ensejando assim o cancelamento imediato da cobrança;

- É necessária a realização de perícia contábil, com os quesitos formulados, a fim de não restar dúvida quanto à existência de créditos por parte da contribuinte, bem como sobre a regularidade do procedimento de compensação adotado, sob pena de eivar de nulidade a decisão a ser proferida.

- A Lei 10.925/04 não é norma de eficácia contida, até porque contém todos os elementos necessários (hipóteses de incidência, condições de aplicabilidade e momento da ocorrência do fato gerador). A simples demora por parte da Receita em publicar Instrução Normativa não pode ensejar vacância legal. A IN 636/06 dispôs que seus efeitos retroagiam à publicação da Lei em abril de 2004. A referida IN foi revogada pela IN 660/06 que deixou de informar a retroatividade de seus efeitos. Nem mesmo esta IN veio dispor de forma contrária aos procedimentos adotados. O Sr. Auditor deixou de citar que uma das principais atividades é o comércio de vegetais a granel, o que se constata pelo CNAE das dezenas de filiais comerciais espalhadas pelo Brasil.

- As alegações fiscais, relativas à inclusão de outras receitas operacionais, maculam a segurança jurídica, vez que não existem demonstrações do que fora supostamente encontrado. Na conta 388130 consta no mês de abril de 2005 a adição feita pela autoridade no montante de R\$ 4.848.139,96, sendo que a parte relativa à referida conta representa R\$4.520.085,81;

- A conta 381020 considerada pelo fiscal como *outras receitas operacionais* a tributar se refere a faturamento de serviços tendo sido tributada normalmente pela manifestante, conforme todos os lançamentos contábeis feitos nestas contas.

- Os insumos incluem todos os itens que são comprados e utilizados intrinsecamente na produção de bens. Alguns dos itens excluídos contrariam até mesmo orientação da Receita Federal, conforme Solução de Consulta 174/2009;

- O serviço de classificação de mercadorias é absolutamente inerente e imprescindível na aquisição de soja e outros vegetais. O serviço de tratamento de água e efluentes é também inerente ao processo de fabricação de óleo de soja, como é o caso da unidade de Três Passos, o mesmo ocorre com os serviços adquiridos de pessoa jurídica tais como limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos.

- A unidade de Santos localiza-se no porto e contrata serviços de despachantes aduaneiros, de controle de qualidade e inspeção, como insumo para que possa realizar a prestação de serviços a terceiros. Existe uma racionalização dos cálculos dos créditos, ao realizar o rateio dos embarques, que passa a juntar pela presente. O mesmo ocorre

na unidade em Vitória. Os valores constantes da DICON são os corretos, como não poderia deixar de ser e seu suporte são os próprios contratos feitos com a CODESP;

- Foram glosados os valores referentes à depreciação de vagões adquiridos para transporte de farelo de produção da manifestante, portanto o uso das máquinas é intrínseco às atividades de produção e ao seu escoamento devendo ser mantido;

- Tal qual constam das planilhas de apuração da regional Uberlândia e dos bancos de dados fornecidos 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%;

- A autoridade fiscal desconsiderou os saldos credores de períodos anteriores constantes da DICON e passou a fazer a apuração por mês isoladamente, contrariando as disposições da Lei e da IN 600/05;

- A multa de mora deve ser excluída, por não haver qualquer ilícito tributário que justifique a sua imputação, já que a manifestante não agiu com má-fé.

- O legislador infraconstitucional estabeleceu, tanto na Lei 10.637/02 quanto na Lei 10.833/03, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

- É equivocada a interpretação restritiva oficial manifestada no art. 66 § 5o, inciso I da IN SRF 247/02, inserido pela IN SRF 358/03 e repetida no art. 8o, § 4o, inciso I da IN SRF 404/04. Essa interpretação está influenciada pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI e ICMS. A afirmação das normas infralegais citadas não encontram respaldo legal.

Mediante o **Acórdão nº 09-52.544** - 1ª Turma da DRJ-JFA, de 26 de junho de 2014, as preliminares foram rejeitadas e a impugnação da contribuinte foi julgada improcedente adotando-se as razões de decidir da decisão proferida no processo nº 15578.000293/2009-12, que cuida do pedido de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep não cumulativa – exportação do mesmo período sob exame, em razão da identidade das disposições legais aplicáveis, dos fundamentos da autuação e das contestações apresentadas nas peças de defesa.

A contribuinte foi regularmente cientificada do Acórdão de primeira instância em **05/08/2014** e apresentou seu Recurso Voluntário em **04/09/2014**, alegando, em síntese:

PRELIMINARMENTE

1. Da Superficialidade do Trabalho Fiscal/ Ofensa ao Princípio da Verdade Material/ Necessidade de realização de perícia

2. Da Nulidade do Auto de Infração - débitos constituídos pelo Dicon

3. Da Nulidade da Decisão da DRJ/ Do Cerceamento do Direito de Defesa

DO MÉRITO:

1. Outras Receitas Operacionais:

(a) Receitas Financeiras - Descontos Obtidos nas Aquisições de Mercadorias

Os descontos obtidos pela Recorrente na aquisição de mercadorias e/ou produtos são considerados como receitas financeiras e, como tais, estão sujeitos à alíquota zero do PIS, nos termos do Decreto nº 5.442/05 e entendimentos da própria Receita Federal.

(b) Contas nºs 388130 e 304530/Rateio de Gastos com Exportação

Os valores creditados na conta nº 388130 tiveram por débito a conta nº 304530, tratando-se de mero alocamento de custos entre divisões da Recorrente, não havendo, dessa forma, impacto contábil, conforme documentos acostados.

(c) Contas nºs 381020 e 396020 - Receitas de Serviços já Tributadas

Conforme comprovam os documentos acostados ao presente recurso, os valores registrados nas contas nºs 381020 e 396020, por corresponderem a receitas decorrentes da prestação de serviços, já foram devidamente tributadas pela Recorrente.

2. Da venda de mercadorias com suspensão

A Lei nº 10.925/04 é autoaplicável e não prevê alternativa à sua aplicação. Não fosse assim, a IN SRF nº 636, de 24 de março de 2006, não teria retroagido os seus efeitos aos fatos ocorridos a partir de 1º de agosto de 2004. Ora, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil reconheceu e corroborou a autoaplicação do dispositivo contido na Lei nº 10.925/04, ao retroagir os seus efeitos para a data de sua publicação.

Quanto ao argumento de que a recorrente não faria jus à suspensão, caso vigente no período de apuração, a função de cerealista definida no art. 8º, I da Lei nº 10.925/2004 é uma das principais atividades desenvolvidas pela recorrente. Em primeiro lugar, como se verifica de seu contrato social, a venda de soja em grãos é expressamente prevista em seu objeto social (doc. 01). Tais atividades também constam do CNPJ da Recorrente registrado perante a Receita Federal do Brasil. A maior parte do processo produtivo da Recorrente está voltada à venda de soja *in natura*, após os procedimentos de limpeza, padronização e armazenagem dos grãos, como se verifica de seu CNAE, o que a enquadra no conceito de cerealista no aludido artigo 8º da Lei 10.925/2004 e autoriza a tomada de crédito presumido.

3. Créditos Presumidos Relativos à Filial Uberlândia/Legitimidade do Procedimento Adotado pela Recorrente

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

Sendo assim e como não poderia deixar de ser, nos meses de julho e agosto de 2005, a Recorrente, embora tenha realizado aquisições, geradoras de crédito presumido nos termos do referido artigo 8º, nos montantes de R\$ 13.658.760,82 e R\$ 9.619.199,92, respectivamente, utilizou, para fins de cálculo do crédito presumido, apenas o montante de R\$ 8.380.455,96, como base para o mês de julho, e R\$ 10.165.852,89, relativamente ao mês de agosto. Tais fatos podem ser facilmente constatados por meio da análise dos livros Razão referentes aos meses de julho e agosto de 2005 (doc. 55), bem como pelo exame da Planilha de Apuração da Base de Cálculo dos meses de julho e agosto de 2005, relativamente à filial Uberlândia (doc. 37), e das Planilhas de Apuração Consolidadas por Regional da Recorrente, referentes a esses períodos (doc. 38).

Ressalte-se que, conforme se verifica pela análise dos Livros Razão da Recorrente (doc. 55), bem como por meio de um exame da planilha de aquisição de insumos por ela elaborada (doc. 39), não houve a apropriação créditos presumidos referentes às notas registradas sob o Código Fiscal de Operações e Prestações ("CFOP") nº 1.116. Isto é, não houve sequer lançamentos contábeis, para fins de tomada do crédito presumido, de notas efetuadas com o CFOP, aplicável às notas de "Compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro". Tal fato, por si só, já descaracteriza toda a argumentação fiscal no sentido de que a Recorrente teria se creditado tanto das compras efetuadas sob o CFOP nº 1.922, quanto das compras registradas sob o CFOP 1.116.

Pela análise dos Livros Razão, bem como da planilha de aquisição de insumos elaborada pela Recorrente, ela não só não teve lançamentos, para fins de apuração do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/04, de compras registradas sob o CFOP 1.116, como também excluiu, para fins de cálculo do aludido crédito, todas as compras efetuadas sob o CFOP nº 1.922.

Verifica-se, portanto, que a Recorrente não só não se creditou duas vezes - quando da compra para recebimento futuro e quando da entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento - como não considerou, para fins de apuração do crédito presumido do PIS, nenhuma das compras efetuadas sob o CFOP em questão, sob o nº 1.116 ou 1.922.

Para não restar dúvida, a Recorrente anexa ainda o seus Livros de Entradas e Saídas da filial Uberlândia referentes ao terceiro trimestre de 2005, que comprovam cabalmente que não houve o alegado aproveitamento de créditos em duplicidade (doc. 56).

Dessa forma, estando devidamente comprovado e demonstrado que não houve o aproveitamento de créditos em duplicidade pela Recorrente, tem-se que o entendimento da DRJ no sentido de que "a contribuinte não se desincumbiu do ônus que lhe cabia de comprovar o alegado" não poderá prosperar, devendo ser reformado por essa colenda Turma Julgadora, a fim de que seja devidamente reconhecido o direito creditório da Recorrente.

4. Da Sistemática Não Cumulativa do PIS/ Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Recorrente

(i) Bens e Serviços utilizados como insumos

A Recorrente entende que insumo, para fins de determinação dos créditos de PIS e COFINS, é todo e qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, relacionado à formação da receita. O conceito de insumo previsto na IN SRF nº 404/04 não é o mesmo previsto na lei, o que implica a ilegalidade de tal IN, entendimento que também vem sendo adotado pelos Tribunais Federais, exatamente pela IN ultrapassar sua função de interpretação e exequibilidade da legislação do PIS ao pretender restringir o conceito de insumo.

Dessa forma, estando devidamente demonstrado que os bens e serviços adquiridos pela Recorrente enquadram-se dentro do conceito de insumos disposto no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637/02, aguarda-se o reconhecimento do direito creditório da Recorrente.

(iii) Encargos e depreciação de máquinas e equipamentos

Teria direito de apropriação de créditos relativamente à aquisição de vagões utilizados, tanto para viabilizar o recebimento de matéria-prima como no transporte de farelo de soja por ela produzido, nos termos do artigo 3º, inciso VI da Lei nº 10.637/02. Os vagões são registrados no ativo imobilizado da Companhia, nos termos do artigo 179 da Lei nº 6.404/76. Além de cumprir com o pressuposto objetivo, não é necessário esforço para concluir que também está presente, no caso concreto, o pressuposto funcional, ou seja, o fato de que os vagões são adquiridos para integrarem o ciclo produtivo destinado à venda de farelo de soja produzido pela Recorrente, auxiliando, decisivamente, na obtenção de receitas sobre as quais incidirá o PIS. Ora, se a contratação de serviço de transporte de cargas prestado por terceiros é passível de creditamento do PIS, mais coerente ainda é a possibilidade de tomada de crédito em relação aos vagões adquiridos pela Recorrente para viabilizar o recebimento de matéria-prima e transportar o farelo de soja por ela produzido.

(iv) Energia Elétrica

Nos termos do artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.637/02, as pessoas jurídicas podem descontar créditos, para fins de redução do montante de PIS devido num determinado período de apuração, calculados em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Sendo assim, no mês de julho de 2005, a Recorrente, pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo do PIS, apurou créditos de energia elétrica, relativamente à filial de Santos, tendo como base o montante de R\$ 288.710,12 (doc. 40).

Saliente-se que, conforme demonstram as "Notas Fiscais - Conta de Energia Elétrica" acostadas ao presente recurso (doc. 41) o valor efetivamente despendido pelos estabelecimentos da Recorrente, no mês de julho e relativamente à filial Santos, monta a quantia de R\$ 290.701,61. Contudo, por um equívoco, a Recorrente creditou-se de valor tendo como base no montante de R\$ 288.710,12, isto é, R\$ 1.991,49 inferior ao montante despendido pela Recorrente a título de energia elétrica consumida nos estabelecimentos referentes à filial Santos. Tal fato pode ser facilmente constatado por meio da análise do Livro Razão (doc. 42), bem como por meio do exame do "Demonstrativo do Reconhecimento de Crédito de PIS/COFINS Energia Elétrica - Julho", elaborado pela Recorrente (doc. 43).

De outro lado, relativamente ao mês de agosto de 2005, a Recorrente apurou créditos de PIS decorrente do consumo de energia elétrica na filial Uberlândia, tendo como base o montante de R\$ 374.494,18 (doc. 44). Para comprovar o consumo de energia/elétrica e, consequentemente, os valores utilizados como base para a tomada do crédito, a Recorrente está anexando ao presente recurso as "Notas Fiscais - Conta de/Energia Elétrica", emitidas pela CEMIG Distribuição S/A contra a Recorrente (doc. 45), bem como "Demonstrativo do Reconhecimento de Crédito de PIS/COFINS/Energia Elétrica - Agosto", elaborado pela Recorrente (doc. 46).

Percebe-se, portanto, que os montantes glosados pela Fiscalização encontram-se devidamente escriturados nos registros contábeis da Recorrente, bem como podem ser comprovados por meio das "Notas Fiscais - Conta de Energia Elétrica" emitidas em nome da Recorrente.

Dessa forma, estando devidamente demonstrado o direito aos créditos de energia elétrica apurados pela Recorrente, tem-se que, também com relação a esse item, a decisão recorrida não poderá prevalecer, devendo ser reformada por essa colenda Turma Julgadora.

(v) Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos

A Recorrente apurou créditos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados em suas atividades, relativamente à filial de Santos, tendo como base o montante de R\$ 334.659,65 (doc. 47).

Saliente-se que diferentemente do que informado na planilha de apuração do PIS e da COFINS, relativamente à filial Santos e referente ao mês de julho de 2005, elaborada pela Recorrente (doc. 48), o valor de R\$ 334.659,65 não se refere apenas aos dispêndios da Recorrente com o aluguel de prédios, mas é formado por todas as despesas da Recorrente com aluguéis pagos para pessoa jurídica e utilizados nas suas atividades, sejam eles de prédios, máquinas e equipamentos. Tal fato pode ser facilmente constatado por meio da análise do Livro Razão (doc. 49), bem como por meio do exame do "Demonstrativo do Reconhecimento de Crédito de PIS/COFINS Locação de Prédios, Máquinas e Equipamentos - Julho", elaborado pela Recorrente (doc. 48), e comprovantes fiscais de locação (doc. 50).

De outro lado, relativamente ao mês de agosto de 2005, a Recorrente apurou créditos de PIS decorrente da locação de prédios, máquinas e equipamentos, tendo como base o montante de R\$ 368.160,59 (doc. 51). Saliente-se que, a exemplo do mês de julho de 2005, o valor de R\$ 368.160,59 não se refere apenas aos dispêndios da Recorrente com o aluguel de prédios, mas é formado por todas as despesas da Recorrente com aluguéis pagos para pessoa jurídica e utilizados nas suas atividades, sejam eles de prédios, máquinas e equipamentos. Para comprovar o alegado e, consequentemente, os valores utilizados como base para a tomada do crédito, a Recorrente está anexando ao presente recurso os comprovantes fiscais de locação emitidos contra a Recorrente (doc. 52), bem como cópia do Livro Razão (doc. 53) e "Demonstrativo do Reconhecimento de Crédito de PIS/COFINS Locação de Prédios, Máquinas e Equipamentos - Agosto", elaborado pela Recorrente (doc. 54).

Tem-se, portanto, que eventual diferença entre o montante informado a título de aluguel de prédios deve-se ao fato de a Recorrente ter incluído, por um equívoco, os valores despendidos a título de locação de máquinas e equipamentos, repita-se, pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da Recorrente. De qualquer forma, diante dos documentos ora juntados, não há dúvidas de que os montantes glosados pela Fiscalização encontram-se devidamente escriturados nos registros contábeis da Recorrente, bem como podem ser comprovados por meio dos comprovantes fiscais emitidos em nome da Recorrente.

Por fim, também não deve prosperar a afirmação de que "é ônus da interessada apresentar os documentos que fundamentam o seu direito junto com a manifestação de inconformidade, como não o fez, precluiu o direito de fazê-lo posteriormente". Isso porque, no procedimento administrativo fiscal vigoram os princípios da verdade material e do formalismo mitigado, razão pela o instituto da preclusão deve ser visto com ressalvas e de uma forma cautelosa.

III.5 - Da Glosa dos Créditos de PIS e seus Efeitos na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

No processo de fiscalização ao Sr. Agente Fiscal entendeu por bem glosar créditos de PIS, relacionados a diversas despesas incorridas pela Recorrente. Especificamente, foram glosados os créditos de PIS calculados sobre, por exemplo, aquisição de água mineral, energia elétrica, de equipamentos, tomada de serviços de classificação, serviços de atividades portuárias, entre outros, sob o fundamento de que tais bens ou serviços adquiridos não se

enquadram no conceito de "insumos", previsto pela legislação tributária vigente (aplicável ao IPI). Contudo, conforme já exaustivamente analisado no decorrer do presente Recurso, a glosa dos créditos de PIS, conforme pretendida pela Sr. Agente Fiscal, não pode prosperar.

No entanto, ainda que esse E. Conselho entenda pela manutenção das glosas efetuadas pelo Sr. Agente Fiscal, e mantidas pela DRJ, o que se admite somente para fins de argumentação, deve-se analisar mais detidamente os seus efeitos na apuração de Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucros ("CSLL").

Ao adquirir bens e serviços relacionados com a sua atividade, a Recorrente acertadamente contabilizou o seu valor líquido (descontado os créditos de PIS) em ativo ou conta de resultado, a depender do bem ou serviço adquirido, e os créditos de PIS como um ativo a recuperar. Dessa forma, a contabilização considerou, em todos esses casos, dois lançamentos distintos: i) o reconhecimento do valor/líquido do bem ou serviço adquirido, e ii) ativo a recuperar (crédito de PIS).

Se as glosas do Sr. Auditor Fiscal restarem mantidas, o que somente se admite a título de argumentação, então, o valor do crédito de PIS anteriormente registrado em ativo "a recuperar", deverá ser baixado em contrapartida a conta de resultado; mais especificamente, a baixa do ativo recuperável aumentará o custo da mercadoria vendida ("CMV"), reduzindo o lucro.

Conforme jurisprudência colacionada, a Autoridade Julgadora pode, ao entender improcedente a declaração de compensação efetuada, determinar a compensação de outro tributo recolhido indevidamente pelo contribuinte com débitos cobrados no mesmo processo ou relativos a outros tributos administrados pela RFB. Logo no presente caso, é plenamente possível o aproveitamento dos créditos IRPJ e CSLL resultantes de eventual, mas improvável, confirmação da não homologação das declarações de compensação efetuadas pela Recorrente, para abatimento do IRPJ devido.

Em sendo assim, na remota hipótese de prevalecer a não homologação das declarações de compensação realizadas pela Recorrente, o que se admite apenas a título argumentativo, deverá, ao menos, essa colenda Turma Julgadora reconhecer os créditos de IRPJ e CSLL e autorizar a compensação com eventuais créditos tributários a serem apurados/cobrados neste processo administrativo.

Mediante a **Resolução nº 3402-000.758** deste Colegiado, de 23 de fevereiro de 2016, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

(...)

*Assim, por todo o exposto, voto no sentido de **converter o julgamento em diligência** para solicitar à fiscalização da Unidade de Origem que:*

*a) Requisite **Laudo Técnico**, para detalhamento, por profissional habilitado, da atividade exercida pela recorrente, em especial, se algumas de suas filiais exerce, efetivamente, a atividade de "cerealista", tal como definida no art. 8º, §1º da Lei nº 10.925/04, antes de comercializar os seus produtos in natura de origem vegetal.*

b) Caso alguma de suas filiais exerça efetivamente a atividade de "cerealista", considerando, preliminarmente, vigente no período de apuração a suspensão prevista no art. 9º da Lei nº

10.925/2004, analise a habilidade da documentação constante nos autos para comprovar os demais requisitos para a fruição do benefício de suspensão pleiteado e, em caso afirmativo, efetue o ajuste do saldo do valor a ressarcir ou compensar.

*c) Apresente Relatório com os esclarecimentos solicitados acima neste Voto, relativamente aos seguintes itens do recurso voluntário: **III.1 - (b)** Contas nºs 388130 e 304530/Rateio de Gastos com Exportação e **(c)** Contas nºs 381020 e 396020 - Receitas de Serviços já Tributadas; **III.2 - Da venda de mercadorias com suspensão; III.3 - Créditos Presumidos Relativos à Filial Uberlândia/ Legitimidade do Procedimento Adotado pela Recorrente; III.4 - (iv) Energia Elétrica e (v) Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos; e III.5 - Da Glosa dos Créditos de PIS e seus Efeitos na Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; bem como outras informações que entender relevantes à solução da lide.***

d) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

e) Devolva os autos a este Conselho Administrativo para prosseguimento após decorrido prazo de manifestação da interessada.

(...)

Os fatos apurados na diligência constam no Termo de Encerramento de Diligência das fls. 2448/2460, do qual a recorrente foi cientificada, tendo apresentado a manifestação das fls. 2465/2539.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Relatora

As preliminares suscitadas pela recorrente de nulidade do despacho decisório ou decisão recorrida não podem prosperar.

Como se sabe, nos casos de pedidos do contribuinte de reconhecimento de direito creditório, o ônus da prova é do contribuinte, a quem cabe a demonstração cabimento do seu pleito, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99. Assim, exige-se do requerente a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório alegado para o seu reconhecimento. Com efeito, entendendo a autoridade fiscal, competente para análise e reconhecimento do crédito pleiteado, que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte não são hábeis a demonstrar, de forma inequívoca, o crédito pretendido, cabe negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação, como aconteceu no despacho decisório sob análise, sem qualquer lesão à verdade material.

Releva lembrar que a presente autuação decorre de glosas em face de créditos indevidamente descontados pela contribuinte. Assim, quem deve originalmente comprovar o cabimento do seu pleito é a própria contribuinte, incumbindo à fiscalização, no auto de infração ou na decisão que denega o pleito da contribuinte, demonstrar as razões de fato e de direito pelas quais glosou os créditos pleiteados, seja porque a contribuinte não comprovou adequadamente o seu direito ou seja porque o seu pedido não se enquadra nas situações especificadas na legislação tributária para o correspondente creditamento.

Assim, mesmo que seja um auto de infração, no qual, é verdade que incumbe à autoridade autuante demonstrar os fatos e fundamentos para a exigência tributária, entendendo que, em se tratando de créditos pleiteados ou descontados pela contribuinte, a atribuição da fiscalização limita-se à devida motivação da glosa, melhor dizendo, à demonstração de que a própria contribuinte não comprovou adequadamente, eis que era o seu dever, a legitimidade dos créditos pleiteados ou descontados.

Em nada macula o trabalho fiscal, pelo contrário, atende à verdade material, a utilização de planilhas elaboradas pela própria contribuinte, interessada no reconhecimento do direito creditório pleiteado, em conjunto com as declarações, livros fiscais e documentos que os amparam, como já bem esclarecido pela decisão recorrida.

A decisão recorrida também foi proferida sem qualquer cerceamento do direito de defesa. O julgador de primeira instância apresentou seu conceito de bens e serviços utilizados como insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas, em consonância com as Instruções Normativas que regem a matéria, e a seguir, decidiu, motivadamente sobre todas as glosas objeto de contestação cotejando-as com os argumentos apresentados pela ora recorrente.

Tampouco houve qualquer nulidade no indeferimento do pedido de perícia contábil, conforme o disposto no art. 18 c/c art. 28 do Decreto nº 70.235/72, sob o fundamento de que "o próprio auditor-fiscal lotado na unidade de jurisdição da contribuinte é capaz de realizar tal exame", o que, inclusive, é matéria sumulada neste Conselho: "Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador".

Também não prospera a alegação da recorrente de que os créditos estariam constituídos no DACON, sendo desnecessária, a seu ver, a lavratura do presente auto de infração. Por falta de previsão na legislação o DACON, posteriormente extinto pela IN RFB 1441/2014, não possuía natureza de confissão de dívida, tratando-se de mero demonstrativo de caráter informativo dos débitos das contribuições, conforme farta jurisprudência neste CARF:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/09/2011 a 30/09/2011, 01/12/2011 a 31/12/2011, 01/01/2012 a 30/08/2012, 01/11/2012 a 30/11/2012

PIS/PASEP E COFINS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM BASE EM INFORMAÇÕES PRESTADAS EM DACON. LEGITIMIDADE.

Legítima a constituição do crédito tributário pelo lançamento da COFINS e do PIS/Pasep não declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, baseado em informações prestadas no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais DACON, já que os valores declarados nesta são meramente informativos, não se revestindo, pois, em instrumento de confissão de dívida, como ocorre na DCTF.

Uma vez demonstrada a necessidade de formalização do lançamento de ofício, devida, também, a multa de 75% capitulada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Recurso ao qual se nega provimento.

(Terceira Seção de Julgamento. Processo nº 11516.720658/2014-5. Acórdão nº 3301002.716– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 09/12/2015, Relator: Francisco José Barroso Rios Relator).

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/11/2006 a 30/11/2006, 01/03/2007 a 31/03/2007*

FALTA DE RECOLHIMENTO E DE DECLARAÇÃO.

A falta de recolhimento, cumulada com a ausência de declaração do crédito tributário, impõe a sua regular constituição por meio de lançamento de ofício com a aplicação de penalidade própria.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CARÁTER. INFORMAÇÕES. EFEITOS.

O DACON não é declaração, mas demonstrativo de apuração, e os valores nele expressos não configuram confissão de dívida.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE. INEXISTÊNCIA.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Súmula CARF nº 33).

*Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido
(Terceira Seção de Julgamento. Terceira Turma Ordinária. Processo nº 18471.001056/200785. Acórdão nº 3403003.329, de 15/10/2014. Relator: Alexandre Kern)*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 FALTA DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EM DCTF. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

Diante da ausência de declaração via DCTF, que constitui instrumento hábil à exigência do crédito tributário declarado, correto o lançamento com base nos débitos informados em DIPJ ou DACON, os quais só podem ser afastados mediante prova inconteste pela Contribuinte.

[...] (Terceira Seção de Julgamento. Primeira Turma Ordinária. Processo nº 19515.002293/200853. Acórdão nº 3301002.107, de 24/10/2013. Relator: Antônio Lisboa Cardoso)

No mais, as outras questões aventadas preliminarmente pela recorrente não demandariam nulidade da decisão recorrida que considerou ausentes as provas das alegações da então impugnante, mas acarretariam somente as correspondentes modificações na decisão recorrida acaso procedentes com as provas posteriormente apresentadas, as quais foram devidamente analisadas na diligência no âmbito deste CARF e serão objeto de decisão abaixo no mérito.

O presente auto de infração, lavrado com a finalidade de constituir o crédito tributário não declarado, relativo ao PIS/Pasep dos períodos de agosto e setembro/2005, é decorrente dos fatos apurados no processo administrativo nº 15578.000293/2009-12, o qual versa sobre Pedido de Ressarcimento – PER nº 22333.91723.300106.1.1.08-4762, de crédito da Contribuição ao PIS/Pasep Não Cumulativo - Exportação, nos termos do §1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, relativo ao 3º trimestre de 2005, no montante de R\$ 1.817.986,83, ao qual foram vinculadas as Declarações de Compensação nºs 23038.79145.011106.1.3.08-2034 e 04150.49412.310107.1.3.08-3843.

Assim, no que concerne ao mérito, o presente processo terá o mesmo seguimento do processo nº 15578.000293/2009-12, colocado em pauta conjuntamente com o presente processo, eis que envolvem os mesmos fatos e alegações. Adota-se as razões de decidir contidas no acórdão do referido processo, a seguir reproduzidas:

(...)

Outras Receitas Operacionais

(a) Receitas Financeiras - Descontos Obtidos nas Aquisições de Mercadorias

Segundo o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, os descontos obtidos pela recorrente nas aquisições de mercadorias incluem-se entre as receitas financeiras:

Seção IV

Outros Resultados Operacionais

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras Receitas

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

Dessa forma, a decisão recorrida deve ser reformada nessa parte, para a exclusão da tributação dos valores relativos a descontos nas compras de matéria-prima, eis que se tratam de receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições não cumulativas, nos termos do Decreto nº 5.442/2005, vigente à época.

(b) Contas nºs 388130 e 304530 - Rateio de Gastos com Exportação

Alega a recorrente que os valores creditados na conta nº 388130 tiveram por débito a conta nº 304530, sem impacto contábil, o que foi confirmado pela fiscalização na diligência, nesses termos: "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". Assim, a decisão recorrida deve ser reformada nesse sentido.

(c) Contas nºs 381020 e 396020 - Receitas de Serviços já Tributadas

Sustenta a recorrente que os valores registrados nas contas nºs 381020 e 396020, por corresponderem a receitas decorrentes da prestação de serviços, já foram devidamente tributadas, o que foi ratificado na diligência pela fiscalização, a qual verificou, entretanto, que não houve nenhuma inclusão ou adição dessa conta na base de cálculo das contribuições, nada havendo a modificar na decisão recorrida nesta parte.

Da venda de mercadorias com suspensão

Entendeu a fiscalização que a contribuinte não poderia fazer jus ao benefício da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 anteriormente à edição da IN SRF 660 em 04/04/2006, bem como que ela não se enquadraria na definição de cerealista, nem de atividade agropecuária e nem de cooperativa de produção agropecuária.

Sobre a suspensão das contribuições não cumulativas, dispõe o art. 9º da Lei nº 10.925/2004:

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

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; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

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

Conforme expresso no art. 17 da própria Lei nº 10.925/2004, a referida suspensão deveria produzir efeitos a partir de 1º de agosto de 2004:

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

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

(...)

A então Secretaria da Receita Federal veio regulamentar a referida suspensão, nos termos do §2º do art. 9º acima

transcrito, com a Instrução Normativa SRF nº 636, de 24/03/2006, que entrou em vigor na data de sua publicação - 04/04/2006, mas produzia efeitos desde 1º de agosto de 2004, em consonância ao disposto no art. 17 da Lei.

Ocorre que, posteriormente, essa Instrução Normativa foi revogada pela IN SRF nº 660/2006, a qual veio dispor que a suspensão das contribuições produziria efeitos a partir de 04/04/2006, data da publicação da primeira regulamentação (Instrução Normativa SRF nº 636/2006). Assim, a fiscalização excluiu o benefício da recorrente relativo ao primeiro trimestre de 2006, pois anterior a 04/04/2006.

A matéria não comporta, a meu ver, maiores digressões, eis que a própria Lei nº 10.925/2004 determinou que o referido benefício produziria efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Estando perfeitamente definida a data do início da suspensão pela Lei, é certo que a regulamentação reservada à Secretaria da Receita Federal, nos termos do §2º do art. 9º da Lei, não dizia respeito a esse aspecto. Nesse sentido, a primeira regulamentação da suspensão dada pela Instrução Normativa SRF nº 636/2006, já tinha reconhecido a sua produção de efeitos retroativa, a partir de 1º de agosto de 2004.

Conforme bem lembrou a recorrente, a matéria já foi objeto de análise por esse CARF no Acórdão nº 3401-002.078 da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária desta 3ª Seção, j. 28.11.2012, Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, no qual se fixou o entendimento de que a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 aplica-se desde 1º de agosto de 2004, conforme trecho da ementa abaixo:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005 VENDA DE PRODUTOS IN NATURA. SOJA E CAFÉ. SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004.

Em conformidade com o art. 17, III, da Lei nº 10.925, de 2004, e a Instrução Normativa nº 636, de 2006, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência do PIS e da Cofins prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que atinge a venda de soja e café in natura efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real.

(...)

Também no Acórdão nº 3402-003.171, 20/07/2016, este Colegiado, por unanimidade de votos, reconheceu para a ora recorrente o benefício pleiteado de suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004, no período de apuração de 01/01/2006 a 31/03/2006.

Quanto à questão da recorrente fazer jus ou não ao benefício da suspensão previsto na Lei, o julgamento foi convertido em diligência para tal apuração, concluindo a fiscalização que:

(...)

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

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

Consequentemente, foram mantidas as glosas, já que, segundo o entendimento da presente diligência, tal filial realizou atividades industriais, e não de empresas estritamente cerealistas.

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

Mas como no arquivo digital apresentado pela empresa durante o procedimento fiscal não foram informadas vendas com suspensão para estas filiais, nenhum ajuste se mostrou necessário.

O restante das filiais, segundo a documentação apresentada pela empresa na presente diligência, desenvolveram atividades de empresas cerealistas. A despeito disso, no arquivo digital apresentado pela empresa durante o procedimento fiscal, foram informadas vendas com suspensão apenas pela filial de Porto Alegre, além da filial de Rondonópolis, conforme mencionado acima.

Assim sendo, em atendimento à Resolução, foram realizados ajustes, com vistas a garantir a suspensão apenas em relação às vendas realizadas pela filial de Porto Alegre, já que para a filial de Rondonópolis a suspensão não foi reconhecida.

(...)

De outra parte, em sua manifestação, sustenta com razão a recorrente, dentre outros pontos, que a legislação não determina que, para gozar da suspensão, a empresa deva exercer exclusivamente a atividade de cerealista, sendo que, caso desenvolva diversas atividades, a suspensão das contribuições

deveria recair apenas sobre as receitas decorrentes da atividade de cerealista.

Assim, há de ser concedido o benefício da suspensão pleiteado, reformando-se a decisão recorrida nesta parte.

Créditos Presumidos Relativos à Filial Uberlândia

A fiscalização excluiu da base de apuração dos créditos presumidos, em relação à filial Uberlândia, os valores das compras para recebimento futuro, registradas sob o CFOP 1.922, em razão de ter constatado, através dos relatórios enviados em meio magnético, que a interessada teria se aproveitado dos referidos créditos em duplicidade, apropriando-os no momento da compra para recebimento futuro e também quando da entrada real da mercadoria. A recorrente alegou não ter havido a referida duplicidade, uma vez que não foram computadas as notas fiscais referentes a compras efetuadas para entrega futura, o que poderia ser constatado pela análise dos relatórios e bancos de dados.

Em análise de tal questão na diligência, concluiu a fiscalização que assiste razão à recorrente:

(...)

III.3 Créditos Presumidos Relativos à Filial Uberlândia/ Legitimidade do Procedimento Adotado pela Recorrente;

Ao analisar o arquivo digital apresentado pela empresa, de fato não há registros de créditos com o CFOP 1.116, apenas no CFOP 1.922. Neste sentido, não houve lançamento em duplicidade com relação ao crédito presumido.

(...)

Assim, a decisão recorrida deve ser reformada para a reversão das glosas do crédito presumido dos valores das compras para recebimento futuro, registradas sob o CFOP 1.922.

Da Sistemática Não Cumulativa do PIS/ Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Recorrente (i) Bens e Serviços utilizados como insumos

Insurgiu-se, genericamente, a recorrente em face da interpretação da fiscalização e da autoridade julgadora de primeira instância do conceito restrito de insumos para o reconhecimento dos créditos das contribuições não cumulativas, levando em consideração a regulamentação das Instruções Normativas SRF n°s 247/2002 e 404/2004.

Ocorre que este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF n°s 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo como o da legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão n° 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve parcialmente:

(...)

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

(...)

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a parte da ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Há de se ressaltar, no entanto, com relação à insurgência genérica de recorrente ao conceito de insumo aplicado nas glosas, que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas não acarreta, de forma alguma, a revisão total das glosas mantidas pela decisão recorrida, a qual foi legitimamente emitida em conformidade com a regulamentação trazida pelas referidas Instruções Normativas.

Não há que se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

Por certo, não basta ao contribuinte contestar genericamente a interpretação da legislação adotada pela fiscalização e pela Delegacia de Julgamento, sem apresentar todas as razões de fato e de direito com que contesta as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pelo órgão julgador de primeira instância.

O direito ao crédito da Cofins e do PIS/Pasep não é tão abrangente como quer a recorrente e deve ser interpretado com as peculiaridades e restrições que lhe são próprias. A não cumulatividade das contribuições está totalmente regulamentada

por lei ordinária, na qual houve a opção de enumerar, de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas que são capazes de gerar o direito ao crédito.

Com efeito, no presente caso concreto, incumbe a análise por este Colegiado, dentro do seu livre convencimento racional, das glosas que foram especificamente contestadas pela recorrente.

(ii) Dispêndios com classificação de mercadorias

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

Assim, por serem essenciais ao produto final destinado à venda, conforme o conceito de insumo adotado neste Voto, devem ser revertidas as glosas dos dispêndios com classificação de mercadorias.

(iii) Encargos e depreciação de máquinas e equipamentos

A recorrente alega que o transporte dos produtos da fábrica para o porto é absolutamente essencial às suas atividades fabris, de forma que a depreciação dos vagões deve dar direito a crédito do PIS e da COFINS, sendo que o artigo 3º, inciso IX da Lei n.º 10.833/2004 prevê a geração de créditos sobre fretes de produtos acabados. Assim, se o pagamento a terceiros de frete gera direito a crédito, não haveria porque negar o crédito de depreciação de vagão que faz exatamente a mesma função que um transportador terceirizado.

Os vagões utilizados para transportar produtos da fábrica para o porto, embora sejam essenciais às atividades da recorrente, não se tratam de equipamentos utilizados no seu processo produtivo, conforme exige o art. 3º, VI da Lei 10.637/2002 ("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;").

Nesse mesmo sentido foi decidido no Acórdão nº 3403-002.761, da 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária desta Seção, j. 25/02/2014, em outro processo de interesse da recorrente, em relação a vagões utilizados para o transporte de produtos entre a fábrica e o porto, conforme trecho abaixo transcrito do Voto do Relator Antonio Carlos Atulim, que ora adoto como fundamentação, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99:

(...)

DEPRECIÇÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO (VAGÕES)

A fiscalização motivou esta glosa no fato de que os vagões não são bens utilizados diretamente na produção.

A recorrente alegou, em síntese, que os vagões são utilizados no transporte de produtos entre a fábrica e o porto. Alegou que se o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 autoriza a tomada do crédito sobre fretes de produtos acabados, não haveria motivo para negar o crédito sobre a depreciação dos vagões, que cumprem a mesma função de um transportador terceirizado.

O problema no argumento da recorrente é que o custo com frete na operação de venda está previsto expressamente na lei como hipótese autorizadora do crédito, enquanto que em relação a bens do imobilizado esse direito só existe em relação aos bens aplicados diretamente na produção, conforme dispõem os arts. 3º, VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Também o art. 290, III, do RIR/99 estabelece que a despesa de depreciação só será considerada como custo de produção se estiver vinculada a bem aplicado na produção.

No caso concreto, não há direito de tomar o crédito sobre a depreciação dos vagões, pois é incontroverso que os vagões não são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)

(iv) Energia Elétrica

Relativamente à filial Santos, no mês de julho de 2005, a contribuinte apurou o valor de R\$288.710,12 a título de despesa de energia elétrica. Tendo em vista que ela apresentou à fiscalização somente as notas fiscais nos valores de R\$30.152,44; R\$57.345,88 e R\$148.298,35, no total de R\$235.796,67, foi glosado o montante de R\$52.913,45.

No recurso voluntário a contribuinte apresentou duas notas fiscais adicionais, mas que não se referiam a despesas de energia elétrica, mas de água e esgoto, conforme apurado na diligência:

(...)

Ao analisar as notas fiscais apresentadas (doc. 41), constatamos que a empresa apresentou como prova uma nota fiscal no valor de R\$ 52.952,88 e outra de R\$ 1.938,93, ambas referentes a despesas com água e esgoto, e não de energia elétrica.

E, de acordo com o Demonstrativo de créditos apresentado, foram identificadas no item “I” nas linhas 5 e 7, as seguintes rubricas de créditos:

- 5. Energia Elétrica consumida nos estabelecimentos de Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 288.710,12;

- 7. Tabela I, II, Condomínio Portuário, Movimentação, Classificação, Água (CODESP) 514200-501 /2/4/5/ 516120, no valor de R\$ 1.978.267,48;

Note-se que existe uma linha própria para apuração de créditos para as despesas de água e uma outra linha exclusivamente para as despesas de energia elétrica.

As notas fiscais de montantes R\$ 52.952,88 e R\$ 1.938,93 não são decorrentes da linha 5, e sim da linha 7. Por essa razão, as notas fiscais trazidas à baila pela empresa não tiveram o condão de comprovar a alegação de que sua despesa de energia elétrica no mês de julho, para a filial de Santos, foi de R\$ 288.710,12, ou muito menos de R\$ 290.701,61.

(...)

Em sua manifestação, a recorrente alega que não se mencionou na diligência as demais notas apresentadas, que demonstrariam as despesas de energia elétrica no montante de R\$290.701,61, conforme tabela abaixo:

Ocorre que as notas fiscais n°s 36662, 36663 e 36664 já foram consideradas no despacho decisório e a nota fiscal n° 237993333 refere-se à competência de junho de 2005. De forma que nada há a reformar na decisão recorrida no que concerne às glosas de julho/2005 da filial Santos.

No que concerne à filial Uberlândia, no mês de agosto de 2005, a contribuinte apurou créditos de PIS/Cofins decorrente do consumo de energia elétrica na filial Uberlândia, tendo como base o montante de R\$ 374.494,18. Tendo em vista que ela apresentou à fiscalização somente as notas fiscais nos valores de R\$106.601,02, R\$233.679,70 e R\$32.690,58, no total de R\$372.971,30, foi glosado o montante de R\$1.522,88.

Os documentos adicionais apresentados pela recorrente foram examinados na diligência, tendo a fiscalização consignado que:

(...)

Ao analisar as notas fiscais apresentadas (doc. 45), verificamos que foram apresentadas apenas as notas fiscais nos montantes de R\$ 32.690,58, R\$ 106.601,02, e R\$ 761,44, que somadas chegam a R\$ 140.053,04, sendo que esta última no valor R\$ 761,44 é referente ao mês de competência de julho de 2005 e não de agosto de 2005.

No Demonstrativo apresentado (doc. 46), de fato houve o lançamento de R\$ R\$ 374.494,18. No entanto, não só não foram apresentadas todas essas notas fiscais, como a última apresentada no valor R\$ 761,44 é referente ao mês de competência de julho de 2005 e não de agosto de 2005.

Pelos motivos expostos acima, entende-se que a empresa não logrou êxito ao tentar comprovar tais despesas.

(...)

Em sua manifestação, sustenta a recorrente que:

Ocorre a nota fiscal de R\$233.679,70 já foi computada nos dispêndios de energia elétrica no mês de agosto no despacho decisório, como acima relatado, além do que a nota fiscal de R\$761,44 (doc. 06 da manifestação) refere-se à competência do mês de julho de 2005.

Assim, devem ser mantidas as glosas de energia elétrica efetuadas pela fiscalização.

(v) Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos

Sobre esse item, na diligência apurou a fiscalização que:

(...)

Ao analisar as alegações trazidas à baila pela empresa, foi constatado que foram informados como documentos comprobatórios despesas de Locação da área da Tabela II e Locação da área da Tabela V (água e esgoto), justamente itens específicos no Demonstrativo de créditos, qual seja: item "7. Tabela I, II, Condomínio Portuário, Movimentação, Classificação, Água (CODESP) 514200-501 /2/4/5/ 516120".

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

Neste sentido, entende-se que a empresa não logrou êxito em sua comprovação, uma vez que as despesas de Locação da área da Tabela II e de Locação da área da Tabela V (água e esgoto) já compõem o item 7 da Planilha de apuração do PIS e da COFINS (Tabela I, II, Condomínio Portuário, Movimentação, Classificação, Água (CODESP) 514200-501 /2/4/5/ 516120").

(...)

A recorrente alega que tais itens não estariam incluídos no item 7 da planilha, mas nada demonstra nesse sentido, devendo a decisão recorrida ser mantida nessa parte.

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

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

Sobre essa questão, a fiscalização bem esclareceu na diligência que:

(...)

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

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

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

(...)

Ademais, não poderia esta turma julgadora autorizar a referida compensação, cuja competência originária é dos titulares das Unidades RFB, a qual deveria também ser precedida de requerimento em conformidade com as normas dispostas na legislação de regência. Assim, o pedido da recorrente nesse sentido deve ser indeferido.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar **provimento parcial** ao recurso voluntário para:

a) excluir da base de cálculo das contribuições dos valores relativos as contas 388130 (Distribuição de Despesas com exportação), 411050 e 411550 (descontos nas compras de matéria-prima);

b) reconhecer o benefício pleiteado de suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

c) reverter as glosas do crédito presumido dos valores das compras para recebimento futuro, registradas sob o CFOP 1.922; e

d) reverter as glosas dos dispêndios com classificação de mercadorias.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Com a devida vênia a douta Relatora, ousei dela divergir para dar provimento ao presente recurso voluntário em maior extensão, o que fundamento com base nas razões abaixo desenvolvidas.

2. Para tanto, insta destacar que o presente caso é um auto de infração decorrente da glosa de créditos de PIS não-cumulativo, o que é relevante para a resolução da presente demanda. Isso porque tais créditos foram devidamente registrados nos correlatos documentos fiscais e contábeis desenvolvidos pelo contribuinte, os quais gozam de presunção, ainda que relativa, de veracidade. Logo, para afastar esta presunção, compete ao órgão responsável pela autuação fazer prova que vá ao encontro de suas pretensões fiscais, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil¹. Assim já decidiu este colegiado, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

3. Partindo de tais pressupostos e voltando-se novamente ao caso, vale frisar que, dentre outras atividades, o contribuinte industrializa fertilizantes e defensivos agrícolas, o que demanda, para a sua produção, o emprego de *combustíveis*, bem como a utilização de *equipamentos de proteção individual - EPI* para seus funcionários, o que está devidamente retratado nos documentos fiscais e contábeis do contribuintes, os quais foram glosados pela fiscalização exclusivamente com base nas Instruções Normativas nº. 247/02 e 404/04, ou seja, **sem qualquer análise do efetivo processo produtivo desenvolvido pela Recorrente**. Por outro giro verbal, a partir das referidas IN's, a presente autuação limita-se a promover um confronto entre o objeto social da Recorrente e seus registros contábeis a título de créditos e PIS. Tal prática fiscal não é novidade para esse colegiado e já foi aqui rechaçada, nos termos do sobredito acórdão citado e cujo trecho segue abaixo transcrito:

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...).

Voltando ao caso concreto, a análise dos autos demonstra que a fiscalização efetuou as glosas pautando-se na regra geral da experiência do homem médio, que a defesa denominou como presunção hominis. A partir da descrição dos bens e serviços existentes nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, o exator confrontou esses bens e serviços com aquilo que o homem médio conhece sobre a atividade de mineração e de produção de alumínio.

Conforme ficou assentado na análise da preliminar, este processo versa sobre a determinação e exigência de créditos tributários. Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos a gerarem aqueles créditos. E disse também que como os créditos eram indevidos, eles seriam retirados do DACON e, com isso, as diferenças das contribuições que deixaram de ser recolhidas seriam exigidas por meio de lançamentos de ofício, com os consectários inerentes a esse procedimento.

Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9º e 10 do PAF. Em outras palavras: cabe ao fisco investigar a matéria tributável, declinar a motivação do lançamento e apresentar as provas dos fatos que alegar até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual.

(...).

4. Nesse sentido, cancelar o "método" fiscal de autuação no caso em concreto seria, em última análise, subverter, indevidamente, o ônus **legal** da prova estabelecido no art. 373 Código de Processo Civil, o que não se pode aqui admitir.

5. Assim, firme nas premissas aqui desenvolvidas, bem como pautado na ideia de não-cumulatividade do PIS muito bem trabalhada no voto da douta Relatora, também reconheço como indevidas as glosas efetuadas pela fiscalização em relação aos (i) *combustíveis* e (ii) *equipamentos de proteção individual - EPI*.

6. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro