



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

**Processo n°** 15586.720262/2011-99  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.760 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2014  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** ADM DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições no regime não-cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Nos casos em que a filial do contribuinte, responsável pelos serviços de armazenagem e de embarque das mercadorias, opera com produtos próprios e também presta serviços da mesma natureza a terceiros, o crédito das contribuições no regime não-cumulativo em relação à prestação de serviços está contemplado nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, devendo o crédito ser apurado por meio de rateio, tomando-se como parâmetro o percentual das mercadorias de terceiros em relação ao volume total das mercadorias movimentadas durante o mês pelo estabelecimento.

INSUMOS. SERVIÇOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. "CUSTOS COM NAVIOS". "DESPESAS PORTUÁRIAS".

Não comprovada a vinculação dos gastos incorridos com "Codesp - custos de navios e despesas portuárias" na prestação de serviços de embarques de mercadorias de terceiros, fica mantida a glosa da fiscalização.

MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e a aquisição de partes e peças só geram direito ao crédito quando esses gastos possam ser enquadrados como custo de produção.

#### DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. VAGÕES.

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

#### CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.

Com o advento da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido da agroindústria deixou de se submeter à trílice forma de aproveitamento estabelecida no art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.

#### PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos jurídicos do direito oposto à administração tributária.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas aos "frete sobre transferências" e "frete planta/planta". Sustentou pela recorrente o Dr. Marcos Vinícius Prado. OAB/SP nº 154.632.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito da **Cofins não-cumulativa transmitido em 30/09/2008**, relativo ao 3º Trimestre de 2008, cumulado com declarações de compensação.

Por meio do despacho decisório **notificado ao contribuinte em 02/12/2011**, a autoridade administrativa reconheceu parcialmente o direito de crédito e homologou parcialmente a compensação.

Foram efetuadas as seguintes glosas no cálculo do crédito:

a) Bens utilizados como insumos: foram glosados do cálculo os valores dos insumos empregados no processo produtivo que não exerceram ação direta sobre o produto fabricado e também o crédito tomado com base no custo de aquisição de bens classificados no ativo imobilizado;

b) Serviços considerados como insumo: foram glosados os valores dos serviços que não foram diretamente aplicados na produção dos produtos ou na prestação de serviços. Os fretes foram glosados porque se referem a deslocamentos de matéria-prima entre o armazém e a fábrica. Dos créditos apropriados pela filial Santos, que atua na armazenagem e na prestação de serviços relacionados ao comércio exterior (atendendo a própria ADM e também a terceiros), foram glosados os créditos tomados em relação a despesas que a fiscalização não conseguiu correlacionar com serviços prestados a terceiros;

c) Créditos sobre a despesa de depreciação de bens do ativo imobilizado: foram glosados os créditos tomados sobre a depreciação de vagões, pois o transporte de produtos ocorre fora da área da fábrica, em fase posterior à produção;

d) Crédito presumido da agroindústria: foi glosado o crédito presumido sob a justificativa de que o contribuinte, em vez de adotar o preço consignado nas notas fiscais de aquisição de soja, utilizou como base de cálculo do crédito presumido o valor médio de compra. Também foi glosado o crédito presumido em relação à soja adquirida para revenda, pois a Lei nº 10.925/2004, só autoriza a tomada de crédito em relação às compras para industrialização.

Regularmente notificado, o contribuinte apresentou em tempo hábil manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, o seguinte:

#### 1) Conceito de insumo

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições não-cumulativas é mais amplo do que aquele que foi utilizado pela autoridade administrativa. Devem ser considerados todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora porque a materialidade das contribuições é mais próxima da materialidade do IRPJ do que da do IPI, como reconheceu expressamente o próprio art. 27 da IN 900/2008.

#### 2) Crédito sobre fretes

Alegou que o transporte de matéria-prima entre o armazém e a fábrica é um gasto absolutamente necessário e intrínseco à atividade de produção, pois se não houver essa transferência, não haverá produção. Assim, ao contrário do que sustenta a fiscalização, existe direito ao crédito sobre tais fretes.

#### 3) Crédito sobre serviços portuários

Alegou que para garantir que esses créditos sejam apropriados apenas sobre a parcela dos custos incorridos na prestação de serviços a terceiros, adota dois métodos dependendo da natureza dos custos ou despesas. Para os serviços de classificação, inspeção, controle de qualidade, lancha (leitura de calado) e para os valores pagos à Companhia Docas (CODESP), relacionados à quantidade de mercadoria embarcada no porto e ao tempo em que o navio ficou atracado, a segregação dos serviços prestados a terceiros é feita a cada embarque.

Por outro lado, para custos e despesas não diretamente relacionados aos embarques, tais como almoxarifado, combustíveis, condomínio portuário, manutenção e limpeza, a segregação entre os serviços prestados a terceiros e aqueles prestados à própria ADM é feita com base no volume total movimentado por mês.

#### 4) Serviços de manutenção e reparos e aquisições de partes e peças

Tal como ocorre com os fretes, a despeito de os serviços de manutenções e reparos em geral (conta contábil 520018) não serem aplicados diretamente na prestação de serviços a terceiros, não há dúvidas de que esses gastos são necessários à atividade da recorrente, garantindo a qualidade e prolongando a prestação desses serviços. Invocou a aplicação das Soluções de Consulta nº 90, de 18/03/2011 e nº 309 de 29/11/2011.

#### 5) Depreciação de itens do ativo imobilizado (vagões)

Alegou que o transporte de produtos da fábrica para o porto é essencial às suas atividades fabris, de modo que a depreciação dos vagões deve ser considerada como base para tomada do crédito. Se o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2004 prevê a geração de créditos sobre fretes de produtos acabados, não há motivo para se negar o crédito sobre a depreciação dos vagões que fazem exatamente a mesma função que um transportador terceirizado.

#### 6) Crédito presumido da agroindústria

Alegou que a autoridade administrativa não discordou do direito da recorrente ao crédito presumido, apenas discordou do método de apuração com base no valor médio da soja estocada. Explicou que o preço da soja registrado nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores não representa o preço da soja, pois o preço efetivo do produto só é conhecido no encerramento do contrato (contratos com preço a fixar). Existe diferença temporal entre o recebimento da soja e a determinação do preço, que somente é ajustado no fechamento do contrato. Assim, o preço consignado na nota fiscal do vendedor pode ser superior ou inferior ao preço que é fixado no fechamento do contrato. Esta forma de contratação é padrão no mercado de *commodities* e é decorrente da significativa oscilação do preço desse tipo de produto em curtos espaços de tempo.

A 16ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro - I, julgou a manifestação de inconformidade improcedente. Quanto aos insumos e serviços glosados pela fiscalização, foram aplicados os conceitos estabelecidos nos arts. 8º e 9º da IN 404/2004. Relativamente aos fretes com o transporte de materiais entre estabelecimentos da empresa, a DRJ aplicou a interpretação vertida na Solução de Divergência Cosit nº 26/2008 e manteve a glosa efetuada pela fiscalização. Quanto às despesas com serviços de manutenção e reparo e de aquisição de partes e peças (conta 520018) a glosa foi mantida, sob o argumento de que os gastos não foram incorridos diretamente na produção. No que tange aos serviços utilizados como insumo na filial Santos, a glosa foi mantida sob a justificativa de que o art. 3º, §§ 7º, 8º e 9º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não admitem o rateio de despesas quando a parte da despesa, encargo ou custo é vinculado à prestação de serviços a terceiros e parte é vinculada às despesas de comercialização incorridas pela própria empresa. Em resumo, entendeu a DRJ que não há previsão legal para a tomada do crédito por meio de rateio de despesas comuns, quando uma parte poderia gerar crédito e outra parte são despesas vinculadas à comercialização. Relativamente ao crédito sobre a despesa de depreciação de vagões, entendeu a DRJ que a glosa deveria ser mantida porque os vagões não são empregados diretamente na fabricação dos produtos. No tocante ao crédito presumido, a glosa foi mantida porque a DRJ entendeu que a metodologia empregada pela recorrente afronta o art. 8º, § 2º, da Lei nº 10.925/2004, uma vez

que não considera nem a vinculação com o período de apuração e nem os valores consignados nos documentos fiscais.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual alegou em preliminar a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, reprisou as alegações de impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Alegou a recorrente a nulidade do acórdão de primeira instância por falta de motivação e por preterição do direito de defesa. Segundo a recorrente, a impugnação foi detalhada no sentido de demonstrar seu direito aos créditos pleiteados. Foi demonstrado com base na legislação aplicável e nas particularidades de suas atividades a legitimidade dos créditos, mas a DRJ simplesmente desconsiderou as alegações de defesa e proferiu sua decisão de forma desmotivada se limitando a transcrever excertos da legislação.

A preliminar deve ser rejeitada, pois o acórdão recorrido escorou-se no argumento de que a legislação não prevê o direito de crédito em relação a insumos e serviços indiretos. A decisão recorrida apresenta entendimento explícito no sentido de que as aquisições de insumos, serviços e os encargos de depreciação só geram créditos quando os bens e serviços são aplicados diretamente no produto em fabricação.

Especificamente quanto aos fretes, a decisão invocou e adotou a interpretação contida na Solução de Divergência Cosit nº 26/2008 para negar o crédito pleiteado pelo contribuinte, o que atende ao disposto no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>.

No que diz respeito à filial Santos, a decisão foi motivada na ausência de previsão legal para a tomada do crédito por meio de rateio de despesas.

E quanto à glosa do crédito presumido, a decisão de primeira instância foi fundamentada no fato de o contribuinte ter violado o art. 8º, § 2º, da Lei nº 10.925/04, pois seu procedimento não teria observado a vinculação das aquisições de insumos com o período de apuração do crédito e nem o valor consignado nas notas fiscais.

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante

Quantos aos erros materiais alegados, a decisão se fundamentou na falta de provas.

Portanto, o contribuinte pode discordar do teor da decisão, mas não tem razão quanto à preliminar de nulidade, pois o acórdão recorrido está motivado e atende ao princípio da persuasão racional do julgador.

Preliminar de nulidade rejeitada.

## **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

No que tange aos bens e aos serviços aplicados no processo produtivo da recorrente, a questão consiste em estabelecer se eles podem ou não gerar créditos da contribuição, à luz dos arts. 3º, II das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação aos bens cujos custos de aquisição foram glosados (ANEXO I), a fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, as quais, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou de forma genérica que os produtos glosados são indispensáveis ao seu processo industrial, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...).”

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos**



tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)"

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de

vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99<sup>2</sup>.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

O contribuinte invocou a seu favor o art. 27 da IN 900/08, pois esse dispositivo teria encampado o entendimento da recorrente no sentido de que todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora estão aptos a gerarem créditos das contribuições. Tal interpretação não prospera porque a expressão "(...) se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados: (...)" contida no art. 27, *caput*, alude aos gastos incorridos no auferimento das receitas especificadas nos incisos I e II e se referem aos créditos das contribuições apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação a todos os custos e despesas necessários à manutenção da sua atividade, com base no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, mas não trouxe aos autos nenhum elemento hábil à comprovação de que os bens glosados no ANEXO I se enquadram nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O exame das referidas planilhas não permite ao julgador constatar que os bens ali discriminados se enquadram no conceito de insumo que vem sendo adotado por este colegiado.

Alguns dos itens glosados definitivamente não integram o custo de produção, tais como bebidas, refeições de negócios, despesas de entretenimento, despesas de viagem/gasolina, despesas com hotéis, despesas com postagens, copa cozinha e suprimentos de escritório.

Por outro lado, outros itens poderiam gerar o crédito das contribuições, como por exemplo produtos químicos e recipientes utilizados no laboratório, se aplicados na produção; uniformes, se utilizados pelo pessoal da produção; materiais de manutenção/repares, desde que efetuados na fábrica ou em máquinas utilizadas diretamente na produção.

Entretanto, a defesa não trouxe aos autos uma descrição do processo produtivo, que permitisse ao julgador correlacionar os materiais glosados com as formas pelas quais são utilizados no processo produtivo.

---

<sup>2</sup> Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).



No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto à sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas no ANEXO I.

#### **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - FRETES**

No despacho decisório a autoridade administrativa consignou o seguinte:

"(...) Com relação aos fretes, foram glosados os créditos apropriados sobre as despesas relativas às transferências internas, classificadas pelo contribuinte como **fretes sobre transferências e frete planta/planta**. Esses fretes referem-se a deslocamentos entre as unidades da própria ADM, relativos ao envio da matéria-prima do armazém para a fábrica. (...)"

É incontroverso que esses fretes glosados no ANEXO II se referem ao transporte da matéria-prima soja dos armazéns para a fábrica. Logo, não se está diante do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, mas sim do transporte de **matéria-prima para a unidade de produção a fim de ser processada**.

Tratando-se de movimentação de matéria-prima entre o "estoque" e a fábrica, os fretes incorridos no serviço de transporte, embora não vinculados à operação de compra da matéria-prima e nem à operação de venda do produto acabado, enquadram-se como custo de produção, nos termos do art. 290, I, do RIR/99 e devem gerar o crédito das contribuições com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

#### **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - FILIAL SANTOS**

É fato incontroverso nos autos que a filial localizada no Porto de Santos tem como atividade a recepção, o armazenamento e o embarque de mercadorias próprias quanto de terceiros.

No despacho decisório a autoridade administrativa consignou o seguinte:

"(...) No que se refere aos créditos apropriados em relação aos serviços utilizados como insumos na filial Santos Armazenadora, cabe o esclarecimento de que a unidade atua na armazenagem e na prestação de serviços relacionados ao comércio exterior e atende tanto à própria ADM quanto a terceiros (outras empresas que contratam seus serviços em razão da sua estrutura física e de sua expertise). Quando atende terceiros, a unidade atua como **prestadora de serviços**. Quando atende à própria ADM, as despesas relativas aos serviços portuários caracterizam-se como despesas vinculadas à comercialização, não havendo, neste caso, previsão legal para apropriação de créditos na sistemática da não-cumulatividade (...). Nesse sentido, foram glosados os créditos apurados sobre despesas "Codesp - custos de navios e despesas portuárias", para as quais não foi possível identificar tratar-se de insumos diretos vinculados a serviços prestados a terceiros, nos termos do art. 8º, § 4º, II "b", da IN SRF nº 404, de 2004, combinado com o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003. Os dados podem ser verificados no anexo II, nas linhas com a identificação "santos armaz" (...)"

A leitura do texto reproduzido acima revela que a fiscalização aceitou a segregação efetuada pela recorrente para expurgar do cálculo do crédito a parcela das despesas incorridas com a comercialização de seus próprios produtos.

Embora o contribuinte tenha alegado que houve glosa de créditos sobre despesas classificadas como "condomínio portuário", "movimentação", "classificação" e "água (CODESP)", no ANEXO II se pode verificar que neste processo a fiscalização só glosou os gastos com a "Codesp - custos de navios e despesas portuárias", pois segundo a autoridade administrativa **"não foi possível identificar tratar-se de insumos diretos vinculados a serviços prestados a terceiros"**.

Neste tópico, a decisão de primeira instância foi mais radical que a própria fiscalização, pois entendeu que a legislação não dá respaldo ao rateio das despesas, encargos e custos comuns, quando uma parte poderia gerar o crédito e a outra parte representa despesas operacionais.

A DRJ chegou a essa conclusão analisando a literalidade dos arts. 3º, §§ 7º, 8º e 9º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, os quais se referem ao rateio na hipótese de parte das **receitas** da pessoa jurídica estarem sujeitas ao regime cumulativo e parte ao regime não cumulativo. Tendo em vista que a lei silenciou quanto à hipótese de rateio com base na **despesa**, entendeu a DRJ que não haveria direito à tomada do crédito por ausência de previsão legal.

A interpretação literal da DRJ não foi correta, pois de um lado, o direito de os contribuintes tomarem o crédito sobre serviços aplicados na prestação de serviços a terceiros foi contemplado no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10833/03. E de outro lado, o art. 299, do RIR/99 conceitua o que são despesas operacionais. Se determinados gastos incorridos pela filial Santos configuram custo na prestação de serviços a terceiros e ao mesmo tempo despesa operacional da própria empresa, se não houver um sistema de custos integrado com a contabilidade, a única forma de garantir o direito estabelecido nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 é fazer o rateio dessas despesas com base no percentual de mercadorias de terceiros em relação ao total de mercadorias movimentado a cada mês.

Este foi também o entendimento da fiscalização, pois ela admitiu o crédito obtido mediante rateio e somente glosou as despesas denominadas "Codesp - custos de navios e despesas portuárias", identificadas no ANEXO II com a indicação "santos armaz", que ela não conseguiu identificar como sendo diretamente relacionadas a serviços prestados a terceiros.

Assim, o único fato a ser provado pela defesa para o fim de elidir a glosa é a existência de vinculação dessas despesas com o embarque de mercadorias de terceiros efetuados no trimestre.

Em sede de recurso o contribuinte explicou a forma e os critérios utilizados no rateio e alegou que os documentos 3, 4 e 5, anexados com a manifestação de inconformidade, comprovariam a vinculação de parte desses gastos com a prestação de serviços a terceiros.

Entretanto, este processo versa sobre pedido de ressarcimento relativo ao 3º Trimestre de 2008 e o contribuinte apresentou os mesmos documentos dos processos relativos ao 1º Trimestre de 2007.

O fato a ser comprovado é a existência de vinculação entres os gastos incorridos nos meses do 3º Trimestre de 2008 com serviços prestados a terceiros no 3º Trimestre de 2008.

Tendo apresentado documentos relativos a outro trimestre-calendário, permanece não comprovada a vinculação dos gastos relacionados no ANEXO II sob a rubrica "santos armaz", devendo ser mantida a glosa da fiscalização.

### **SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E REPAROS E AQUISIÇÕES DE PARTES E PEÇAS (CONTA CONTÁBIL 520018)**

Em relação à conta 520018 - manutenção e reparos, verifica-se que foram glosados facas, espátulas, carimbos, borrachas, serviços de análises laboratoriais diversas, assistência técnica calibração de equipamentos de laboratório, combate a insetos, serviços de limpeza de pátio e jardinagem, serviço de água e esgoto, aluguel de toalhas/estopas industriais, serviço de representante junto à ANEEL, serviços de lavanderia, serviços de auditoria e consultoria, desenhos e projetos técnicos, serviços de planejamento e engenharia.

Nem todos esses serviços foram glosados em todos os processos ora em julgamento. Dependendo do trimestre, um ou outro serviço está ausente da lista de glosa, mas o que se pretende ao nominá-los é demonstrar que a própria denominação dos itens glosados permite ao homem médio inferir que eles não são aplicados na prestação de serviços a terceiros.

O art. 290, I do RIR/99, estabelece que:

*"Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13, §1.º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;(...)"*

Como se vê, somente bens e serviços aplicados ou consumidos na produção é que integram o custo de produção.

Se a própria recorrente reconheceu que não se tratam de gastos aplicados diretamente na prestação de serviços a terceiros, então não há direito ao crédito.

No que tange às Soluções de Consulta nº 90, de 18/03/2011 e 309, de 29/11/2011, a interpretação é a mesma contida neste voto. Em outras palavras, embora esses atos administrativos reconheçam o direito ao crédito em relação à manutenção de máquinas e equipamentos e à aquisição de partes e peças para sua manutenção, é preciso que esses gastos sejam incorridos diretamente na produção.

### **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.

### **CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA**

Relativamente à glosa do crédito presumido, apressou-se a recorrente em alegar que a autoridade administrativa não discordou do seu direito ao crédito presumido, mas apenas e tão-somente do método de apuração com base no valor médio da soja estocada.

Com isso, espera a recorrente que este colegiado se limite às alegações trazidas ao processo pelas partes, esquecendo-se de que o princípio "*tantum devolutum quantum appellatum*", albergado no art. 515 do CPC, encerra prescrição no sentido de que a extensão do recurso é determinada pelo recorrente (art. 515, *caput*), mas a profundidade da análise é determinada pelo tribunal (art. 515, § 2º).

Nesse passo, em que pese a relevância da argumentação da recorrente e do Parecer Jurídico elaborado pelo Prof. Roque Antonio Carrazza, que foi encaminhado por e-mail aos Conselheiros integrantes deste colegiado, a discussão travada acerca da natureza dos contratos de aquisição de soja e quanto à valoração dessas aquisições para o fim de se apurar o crédito presumido é impertinente a este processo de ressarcimento.

Isto porque o crédito presumido de que trata a Lei nº 10.925/2004 não gera direito ao ressarcimento para compensação com outros tributos. O crédito presumido da agroindústria só pode ser utilizado para o abatimento das próprias contribuições ao PIS e Cofins devidas por operações no mercado interno.

Essa questão já foi enfrentada por este colegiado no Acórdão 3403-002.057, de 24/04/2013.

O problema se resume em estabelecer se o crédito presumido dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 pode ser aproveitado na forma estabelecida no art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/03, quando decorrente de exportação.

O art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03 (e também o art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02) estabelecem que, no caso de exportação, o crédito da contribuição apurado na forma do art. 3º poderá ser utilizado para dedução da contribuição a recolher por operações no mercado interno; para compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal; e, se após essas duas formas de utilização ainda restar crédito ao final de cada trimestre calendário, o saldo poderá ser ressarcido em dinheiro a pedido do contribuinte.

Entretanto, o § 1º assegurou essas formas de aproveitamento apenas em relação ao "(...) crédito apurado na forma do art. 3º (...) ", o que significa que apenas os

créditos previstos nas diversas hipóteses relacionadas nos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 podem ser utilizados na forma nos seus artigos 5º e 6º, respectivamente.

O crédito presumido da agroindústria estava previsto originariamente nos §§ 10 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, portanto, no caso de exportação, gozava do benefício da trílice forma de aproveitamento.

Acontece, que o crédito presumido previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 foi expressamente revogado a partir de agosto de 2004 pelo art. 16, I, "a" e "b", da Lei nº 10.925/2004, passando a constar dos arts. 8º e 15 dessa mesma lei.

Percebe-se a nítida intenção do legislador de restringir o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Assim, ainda que os argumentos da recorrente quanto à natureza dos contratos de aquisição de soja e respectiva valoração viessem a ser julgados procedentes por este colegiado, o resultado deste julgamento não poderia ser outro que não o indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito presumido da agroindústria.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas aos "fretes sobre transferências" e "fretes planta/planta".

Antonio Carlos Atulim