



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.721387/2012-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.952 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente ARROZEIRA PELOTAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DE NOVAS RECEITAS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. (Súmula CARF nº 159)

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA.

As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição não cumulativa.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE SERVIÇOS. PAGAMENTO POR MEIO DE PARTE DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO POR ENCOMENDA.

O pagamento pelos serviços de industrialização por encomenda realizado por meio da entrega de parte dos produtos beneficiados compõe a base de cálculo da contribuição não cumulativa devida pela empresa industrial.

RATEIO DE CRÉDITOS. IRREGULARIDADES NA DETERMINAÇÃO DA PROPORÇÃO. MERCADO INTERNO. MERCADO EXTERNO. ALÍQUOTA ZERO. ÔNUS DA PROVA.

Somente as irregularidades devidamente comprovadas pelo interessado são hábeis a reverter o procedimento fiscal de determinação da proporção dos créditos amparado em informações e documentos produzidos pelo próprio sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. INSUMO. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. APLICAÇÃO NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO DESTINADO À VENDA.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços essenciais à fabricação do produto final destinado à venda.

CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. PREVISÃO LEGAL.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de produtos acabados destinados à venda entre estabelecimentos da empresa, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

No ressarcimento da Cofins e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. (Súmula CARF nº 125)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a) excluir da base de cálculo da contribuição as transferências onerosas de créditos do ICMS, devidamente comprovadas, relativas a operações de exportação; b) admitir, no cálculo da proporção dos créditos no mercado interno relativamente às CFOPs 5101, 5102 e 6101, as notas fiscais apontadas e emitidas no período de apuração dos autos; c) reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição de serviços de “classificação do arroz beneficiado”, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País. II. Por maioria de votos, reverter as glosas de créditos decorrentes de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes, que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Substituto e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira. Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte supra identificado em contraposição ao despacho decisório da repartição de origem que reconheceu apenas em parte o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e homologara a compensação até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o Relatório de Verificações Fiscais (e-fls. 466 a 476), foram apuradas as seguintes irregularidades no pleito do contribuinte:

- a) não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS;
- b) inconsistências apuradas no mês de julho de 2011 quanto à proporção dos créditos relativos às receitas de exportação;
- c) omissão de receitas decorrentes de industrialização por encomenda;
- d) divergências entre os valores constantes do Sped e do Dacon em relação àqueles apurados para fins de determinação da proporção dos créditos (CFOPs 5101, 5102 e 6101);
- e) divergências entre os valores constantes do Dacon e aqueles apresentados em planilha pelo contribuinte para fins de determinação da proporção dos créditos relativamente às vendas de produtos sujeitos à alíquota zero;
- f) glosa de créditos relativos à aquisição de serviços de classificação de arroz beneficiado, por não se configurarem insumos;
- g) glosa de créditos relativos a fretes entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o cancelamento da exigência da contribuição sobre créditos presumidos de ICMS e sobre receitas de industrialização por encomenda em razão da falta de lançamento de ofício e o deferimento total do crédito pleiteado, corrigido monetariamente pela taxa Selic, bem como a juntada de novos documentos ou, alternativamente, a conversão do julgamento em diligência, aduzindo também o seguinte:

- 1) ilegitimidade da incidência da contribuição sobre crédito presumido de IPI e sobre receitas decorrentes da industrialização por encomenda, pois a falta de lançamento de ofício relativamente a tais receitas afronta o contraditório e a ampla defesa;
- 2) o crédito presumido de ICMS não configura receita tributável pelas contribuições não cumulativas;
- 3) irregularidades na determinação da proporção dos créditos relativos às receitas de exportação em razão do fato de a Fiscalização não ter comprovado nem documentado sua decisão;
- 4) a operação de industrialização por encomenda a pedido de outra empresa se refere ao beneficiamento do arroz, cujo pagamento se dá com base no recebimento de parte do produto industrializado, que, posteriormente, é revendido no mercado interno sem tributação;
- 5) as irregularidades apuradas quanto à determinação dos créditos relativos às CFOPs 5101, 5102 e 6101 decorreram de erro no sistema informatizado de controle da contabilidade da empresa, sendo os valores corretos aqueles informados no Dacon, o que seria demonstrado por documentos que viriam a ser juntados oportunamente;

6) as irregularidades apuradas quanto à determinação da proporção dos créditos relativos às receitas tributadas à alíquota zero também decorreram de erro no sistema informatizado de controle da contabilidade da empresa, sendo os valores corretos aqueles informados no Dacon, o que seria demonstrado por documentos que viriam a ser juntados oportunamente;

7) para fins da não cumulatividade das contribuições, insumos são todos os custos e despesas ínsitos e essenciais ao processo produtivo, necessários à obtenção das receitas, que viabilizam a existência, funcionamento, manutenção e aprimoramento da produção, razão pela qual devem ser considerados como insumos os serviços de “classificação de arroz beneficiado”, pois que necessários à definição do tipo de arroz que se está comercializando, bem como à sua classificação fiscal, em conformidade com normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

8) os fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa são desdobramentos dos fretes de vendas, pois, por exigências de mercado, tais produtos são transferidos para outras unidades da pessoa jurídica para serem comercializados junto a supermercados da região Centro-Oeste do País, cuja logística não comporta a manutenção de grandes estoques;

9) correção monetária com base na taxa Selic dos créditos não reconhecidos no despacho decisório, conforme súmula STJ nº 411/2009 e REsp 1.035.847.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. INCERTEZA. REDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Não pode a Administração garantir créditos sem que tenha convicção de sua certeza e liquidez, binômio cujo ônus de comprovar recai sobre aquele que invoca o direito perante a autoridade fiscal, no caso, o contribuinte em pleito de ressarcimento.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA. COMPROVAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL. POSSIBILIDADE.

A diferenciação entre subvenção para custeio e subvenção para investimento é fundamental para que seja analisado o correto tratamento fiscal a ser aplicado.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de PIS/Cofins objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão da DRJ em 05/07/2019 (e-fl. 567), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 02/08/2019 (e-fl. 569) e reiterou seus pedidos encetados na primeira instância, repisando os mesmos argumentos de defesa, com exceção do argumento quanto às alegadas irregularidades na determinação, pela Fiscalização, da proporção dos créditos relativos às receitas de exportação.

Junto ao Recurso Voluntário, o contribuinte trouxe aos autos cópias do Dacon, de planilhas de cálculo e de notas fiscais relativas a vendas de mercadorias classificadas nos CFOPs 5101, 5102 e 6101.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem que reconheceu apenas em parte o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

Remanescem controvertidas nesta instância as seguintes matérias:

a) ilegitimidade da incidência da contribuição sobre crédito presumido de IPI e sobre receitas decorrentes da industrialização por encomenda, dada a falta de lançamento de ofício relativamente a tais receitas, em afronta ao contraditório e à ampla defesa;

a.1) o crédito presumido de ICMS não configura receita tributável pelas contribuições não cumulativas;

a.2) a operação de industrialização por encomenda (CFOP 5124) se refere ao beneficiamento do arroz, cujo pagamento se dá com base no recebimento de parte do produto industrializado, que, posteriormente, é revendido pelo Recorrente no mercado interno sem tributação;

b) irregularidades quanto à proporção das receitas para fins de apuração dos créditos relativos às CFOPs 5101, 5102 e 6101;

c) irregularidades quanto à determinação da proporção dos créditos relativos às receitas tributadas à alíquota zero;

d) crédito em relação aos serviços de “classificação de arroz beneficiado” (conceito de insumos para fins da não cumulatividade das contribuições);

e) fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;

f) correção monetária com base na taxa Selic dos créditos não reconhecidos no despacho decisório.

I. Receitas apuradas pela Fiscalização. Falta de lançamento de ofício.

O Recorrente alega ilegitimidade da incidência da contribuição sobre crédito presumido de ICMS e sobre receitas decorrentes da industrialização por encomenda em razão da falta de lançamento de ofício relativamente a tais receitas, o que, segundo ele, afronta o contraditório e a ampla defesa.

Trata-se de matéria sumulada neste CARF nos seguintes termos:

Súmula CARF n.º 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Constata-se, portanto, que as receitas apuradas em procedimento fiscal que reduzem o saldo creditório apurado pelo sujeito passivo independem, em regra, de lançamento de ofício; logo, não se vislumbra a ocorrência da ilegitimidade apontada.

I.1. Crédito presumido de ICMS. Exclusão da base cálculo.

A Fiscalização reduziu o crédito da Cofins não cumulativa pleiteado em ressarcimento pelo Recorrente com receitas apuradas decorrentes do crédito presumido do ICMS (conta "3.09.01.06 - Receita de Subvenção Governamental"), que, segundo o agente fiscal, compõem a base de cálculo das contribuições instituídas pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, qual seja, o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

No Relatório de Verificações Fiscais, não se fez qualquer outra objeção quanto à referida transferência onerosa de créditos acumulados do ICMS, restringindo-se o procedimento fiscal a sua inclusão na base de cálculo da contribuição por ter a Fiscalização considerado que as receitas decorrentes dessa operação são tributáveis pelas contribuições não cumulativas.

O Recorrente, por seu turno, aduz que os créditos presumidos de ICMS não podem ter tratamento de receitas não operacionais para fins de tributação, pois a transferência do saldo credor do ICMS acumulado em decorrência de operações de exportação não configura ingresso de receita, tratando-se, em verdade, de “tributo recuperável” classificado no ativo da pessoa jurídica.

O art. 1º da Lei n.º 10.833/2003 assim cuida da matéria:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins**, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:

(...)

VI - decorrentes de **transferência onerosa** a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de **créditos de ICMS originados de operações de exportação**, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (g.n.)

Essa matéria já foi objeto de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF), submetida à sistemática da repercussão geral (RE 606.107/RS), de reprodução obrigatória por parte deste Colegiado, por força do contido no § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF¹, *verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. **Não incidem, pois, a COFINS e a**

¹ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, **as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.**

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (g.n.)

Conforme se verifica do disposto acima, a transferência onerosa de créditos do ICMS não integra a base de cálculo da contribuição; logo, razão assiste ao Recorrente quanto à impossibilidade de tributá-la nos termos pretendidos pela Fiscalização.

I.2. Operação de industrialização por encomenda. Inclusão na base de cálculo.

O Recorrente alega que a operação de industrialização por encomenda a pedido de outra empresa (CFOP 5124) se refere ao beneficiamento do arroz, cujo pagamento se dá com o recebimento de parte do produto industrializado, que, posteriormente, é revendido no mercado interno sem tributação, situação em que, segundo ele, não ocorre a incidência da contribuição.

Contudo, na esteira da conclusão da DRJ, deve-se ressaltar que o fato de o Recorrente receber produtos (arroz) como pagamento pelos serviços de beneficiamento prestados a outra empresa não desfigura a subsunção do valor recebido ao conceito de receitas para fins de tributação da contribuição não cumulativa.

O fato de referido produto recebido em pagamento vir a ser, posteriormente, vendido no mercado interno, sem qualquer tributação, também não desfigura a referida conclusão, pois, embora a venda de arroz possa ser exonerada da contribuição, seja em razão de isenção, não incidência ou de alíquota zero, a receita decorrente da prestação de serviços de beneficiamento não o é, sujeitando-se, portanto à incidência da Cofins não cumulativa, em conformidade com o art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

Diante do exposto, verifica-se que não assiste razão ao Recorrente quanto a essa matéria.

II. Irregularidades quanto à determinação da proporção de créditos relativos às CFOPs 5101, 5102 e 6101.

A Fiscalização, na tarefa de identificar a natureza das receitas para fins de cálculo da proporção dos créditos no mercado interno, apurou divergências entre os valores de receitas tributadas constantes das notas fiscais registradas no Sped e aqueles informados no Dacon, relativamente aos meses de setembro/2011 a janeiro/2012, março/2012 e maio/2012 a junho/2012, sendo tais valores ajustados na planilha de apuração anexa ao relatório fiscal.

O Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, havia argumentado que tais irregularidades decorreram de erro no sistema informatizado de controle da contabilidade da empresa, tendo havido equívocos na identificação de algumas receitas, se auferidas no mercado interno ou decorrentes de exportação, sendo corretos os valores informados no Dacon, o que, segundo ele, seria demonstrado por documentos que viriam a ser juntados oportunamente aos autos.

No Recurso Voluntário, o Recorrente apresenta 30 cópias de notas fiscais de vendas de produtos classificados nos CFOPs identificados em epígrafe (e-fls. 781 a 811), sendo que grande parte delas (70%) não coincide com o período auditado no qual se identificaram as referidas divergências entre as informações constantes do Sped e do Dacon.

Por outro lado, verifica-se que as notas fiscais trazidas aos autos emitidas no período de setembro/2011 a janeiro/2012, março/2012 e maio/2012 a junho/2012 (e-fls. 782, 783, 784, 787, 792, 793, 795, 800 e 804) não coincidem com aquelas identificadas pela Fiscalização (e-fl. 483), tratando-se, portanto, de receitas no mercado interno não consideradas na ação fiscal, o que dá sustentação parcial à defesa do Recorrente.

A Fiscalização havia auditado os referidos valores somente com base no cruzamento “Sped versus Dacon”, vindo a DRJ, na sequência, com base no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, alertar sobre a necessidade de apresentação, além do Dacon, de provas adicionais para fins de elidir as conclusões da repartição de origem baseada em informações prestadas pelo próprio interessado, o que veio a ser feito pelo Recorrente somente em sede de recurso voluntário.

Tendo-se em conta os princípios da verdade material e do formalismo moderado, sopesados com o teor do art. 38 da Lei nº 9.784/1999², dispositivo esse aplicável

² Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

subsidiariamente ao processo administrativo fiscal³, vislumbra-se a possibilidade de se amoldar tal situação à exceção da regra preclusiva prevista na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Diante do exposto, acolhe-se em parte a defesa do Recorrente para admitir, no cálculo da proporção dos referidos créditos, as informações constantes das notas fiscais presentes às e-fls. 782, 783, 784, 787, 792, 793, 795, 800 e 804.

III. Irregularidades quanto à determinação da proporção dos créditos relativamente às receitas tributadas à alíquota zero.

Diante de divergências existentes entre os valores constantes das planilhas apresentadas pelo Recorrente durante a ação fiscal e aqueles presentes no Dacon, a Fiscalização procedeu a ajustes na apuração da proporção dos créditos relativos às receitas tributadas à alíquota zero.

Neste tópico, o Recorrente também se defende alegando a ocorrência de erro no sistema informatizado de controle da contabilidade da empresa, tendo havido equívocos na identificação de algumas receitas tributadas à alíquota zero.

Contudo, nas 30 notas fiscais trazidas aos autos, por amostragem (e-fls. 781 a 811), não se consegue identificar que saídas se submeteram à alíquota zero das contribuições, e nem mesmo nas planilhas juntadas ao recurso se obtém tal informação, uma vez que delas constam apenas valores globais, sem discriminação individualizada, não tendo o Recorrente identificado na peça recursal que notas fiscais deveriam ser especificamente consideradas neste tópico.

Nesse sentido, à míngua de comprovação inequívoca, não se vislumbra a possibilidade de se aplicar a este item da defesa a exceção da regra preclusiva prevista na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, acima transcrita.

Portanto, nega-se provimento a essa parte do Recurso Voluntário.

IV. Crédito. Serviços de “classificação de arroz beneficiado”. Conceito de insumos.

Glosaram-se os créditos decorrentes da aquisição de serviços de “classificação de arroz beneficiado” por não se configurarem insumos na concepção da autoridade fiscal e por terem sido aplicados sobre os produtos acabados e não durante o processo produtivo.

³ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento, aduzindo que, para fins da não cumulatividade das contribuições, insumos são todos os custos e despesas ínsitos e essenciais ao processo produtivo, necessários à obtenção das receitas, que viabilizam a existência, funcionamento, manutenção e aprimoramento da produção, razão pela qual deviam ser considerados como insumos os serviços de “classificação de arroz beneficiado”, pois que necessários à definição do tipo de arroz que se está comercializando, bem como à sua classificação fiscal, em conformidade com normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Quanto à definição do conceito de insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, este Colegiado já firmou jurisprudência no sentido de se considerar como tal todas as aquisições de bens e serviços aplicados no processo produtivo que sejam essenciais à obtenção do produto final, em conformidade com decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça (STJ) submetida à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, *verbis*:

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item–bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp 1.221.170, j. 22/02/2018) (g.n.)

Constata-se da decisão do STJ supra que a tese firmada em sede de recursos repetitivos foi no sentido de abarcar no conceito de insumos os bens e serviços essenciais, relevantes e imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

A Lei 10.833/2003, por seu turno, disciplina a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins nos seguintes termos:

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

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (g.n.)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Considerando as regras acima transcritas, a decisão do STJ deve ser interpretada a par de tais dispositivos legais, tendo-se em conta que a lei circunscreveu o desconto de créditos relativos aos insumos (bens ou serviços) àqueles aplicados na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda.

O STJ, conforme dito acima, considerou como albergados pelo conceito de insumos os bens e serviços essenciais, relevantes e imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, não restringindo tal conceito, de forma expressa, como o fez a lei, à produção ou fabricação dos bens destinados à venda.

No presente caso, conforme informado pelo Recorrente, os serviços de “classificação do arroz beneficiado” são necessários à identificação do tipo do produto que será, no futuro, posto à venda, situação em que se têm por atendidos os requisitos da lei e do STJ, quais sejam, serviço aplicado a produto destinado à venda e serviço relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, respectivamente.

Nesse sentido, conclui-se pelo direito ao desconto de crédito da contribuição na aquisição de serviços de “classificação do arroz beneficiado”, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País.

V. Crédito. Fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

O fundamento utilizado pela Fiscalização para glosar os créditos relativos ao frete na transferência para revenda de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte foi a inexistência de base legal para a apropriação de créditos nessas condições, tratando-se, segundo ela, de custo de aquisição do cliente do Recorrente.

O Recorrente, amparado no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003⁴, acima transcrito, reafirma o direito ao crédito glosado, argumentando que se trata de desdobramentos dos fretes de vendas, pois, por exigências de mercado, produtos por ela fabricados são transferidos para outros estabelecimentos para serem comercializados junto a supermercados da região Centro-Oeste do País, cuja logística não comporta a manutenção de grandes estoques.

Nesse contexto, considerando a previsão legal autorizativa de desconto de créditos decorrentes de fretes na venda de produtos acabados, bem como a jurisprudência já assentada nesta turma quanto a essa matéria, conclui-se que referida glosa deve ser revertida, pois os fretes sob comento se inserem no contexto geral de comercialização dos produtos fabricados pelo Recorrente, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País.

VI. Crédito. Correção monetária. Taxa Selic.

O Recorrente pleiteia a correção monetária com base na taxa Selic dos créditos não reconhecidos no despacho decisório, amparando-se na súmula STJ nº 411/2009 e REsp 1.035.847.

Contudo, trata-se de matéria sumulada neste CARF, de observância obrigatória por parte dos conselheiros, sob pena de responsabilização, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

⁴ IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, em que se apoia a súmula, veda, expressamente, a correção monetária ou a incidência de juros no aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas, *verbis*:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

O Recorrente se vale da súmula STJ nº 411/2009 e do REsp 1.035.847 para pleitear a correção monetária dos créditos glosados pela Fiscalização que vierem a ser autorizados *a posteriori*, aduzindo a ocorrência de demora em seu reconhecimento.

O teor da súmula STJ nº 411/2009 é o seguinte: “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”, tendo sido esse mesmo entendimento que serviu de suporte à decisão proferida no REsp 1.035.847.

Logo, trata-se de decisão judicial com objeto próprio e restrito, qual seja, crédito escritural de IPI, não se aplicando, portanto, ao presente caso.

VII. Conclusão.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

a) excluir da base de cálculo da contribuição as transferências onerosas de créditos do ICMS, devidamente comprovadas, relativas a operações de exportação;

b) admitir, no cálculo da proporção dos créditos no mercado interno relativamente às CFOPs 5101, 5102 e 6101, as notas fiscais presentes às fls. 782, 783, 784, 787, 792, 793, 795, 800 e 804, emitidas no período de setembro/2011 a janeiro/2012, março/2012 e maio/2012 a junho/2012;

c) reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição de serviços de “classificação do arroz beneficiado”, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País;

d) reverter as glosas de créditos decorrentes de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem tais serviços sido tributados pela contribuição e adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliada no País.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Fl. 16 do Acórdão n.º 3201-008.952 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11040.721387/2012-23