



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.900176/2017-34
Recurso Voluntário
Resolução nº **3301-001.715 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de setembro de 2021
Assunto INSUMO DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO
Recorrente USINA DE ACUCAR SANTA TEREZINHA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem verifique os documentos juntados em recurso voluntário, para atestar a legitimidade da alocação direta do crédito de exportação dos fretes e armazenagem pagos pela empresa. Em seguida, dê ciência ao contribuinte do relatório fiscal. Por fim, que sejam os autos devolvidos ao CARF, para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Jose Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto alguns trechos do relatório da decisão recorrida, nos termos abaixo.

Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 22354.80838.010915.1.5.08-5322 (fls. 2/5), no montante de R\$ 2.361.372,82, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep relativos a mercado externo, auferidos no 2º trimestre de 2012, e das seguintes declarações de compensação vinculadas ao crédito desse período na DRF em Maringá, com fundamento no Termo de Verificação Fiscal de fls. 308/480, reviu de ofício, por meio do Despacho Decisório nº 073/2018 (fls. 487/490), o crédito do Pedido de Ressarcimento nº 22354.80838.010915.1.5.08-5322 que havia sido objeto de despacho eletrônico, reconhecendo agora o crédito no montante de R\$ 253.401,43 e homologando as compensações declaradas nos

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.715 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.900176/2017-34

PER/Dcomps n.º 04040.99099.050612.1.3.08- 9779, n.º 31972.04739.130612.1.3.08-0012 e n.º 06626.57576.080812.1.3.08-6885 e parcialmente as compensações declaradas no PER/Dcomp n.º 21188.03711.021012.1.3.08- 8620, bem como considerando tacitamente homologadas as demais compensações objeto dos PER/Dcomps n.º 21188.03711.021012.1.3.08-8620, n.º 10548.61530.221012.1.3.08-9370, n.º 02684.46315.141112.1.3.08-8602 e n.º 17706.28261.181212.1.3.08-2860 e não homologando a compensação efetuada pelo PER/Dcomp n.º 37692.41741.150414.1.3.08-3620.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Para a apuração do crédito a ser reconhecido, o Termo de Verificação Fiscal fundamentou-se em diversas razões, conforme descrito abaixo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE FRETE DE VENDAS

O auditor-fiscal, ao contrário da contribuinte, utilizou o rateio proporcional para determinar os créditos decorrentes de fretes de vendas vinculados à exportação, com a seguinte justificativa:

No que tange especificamente aos créditos apurados em relação ao frete de vendas de produtos destinados ao exterior – diretamente vinculados à exportação –, informado na Linha 07 – Ficha 06A - “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, o cálculo dos créditos realizado pela interessada será desconsiderado, porquanto não foi utilizado o método de rateio proporcional utilizado nos demais custos, despesas e encargos passíveis de geração de crédito, em afronta ao disposto no § 9º, do art. 3º, da Lei n.º 10.637/02, (...)

Sobre as despesas com fretes de venda e de armazenagem, a interessada se utilizou do método de apropriação direta para a determinação dos créditos, ou seja, os créditos foram calculados mediante a utilização dos custos, despesas e encargos incorridos diretamente, sem se utilizar do rateio proporcional utilizado nos demais custos e despesas que geraram direito ao crédito.

Contudo, cumpre reportar que no bojo das despesas cotejadas, apropriadas integralmente aos créditos vinculados à receita de exportação, foram encontradas despesas de fretes provenientes de transporte de produtos comercializados no mercado interno, além de remessa de produtos entre unidades da empresa, fatos que demonstram o erro na determinação do método de apropriação dos créditos realizado pela interessada.

Neste caso, e nos demais custos, despesas e encargos comuns, será utilizado o rateio proporcional apurado em cada período de apuração.

RATEIO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO

O auditor-fiscal refez os cálculos do rateio dos créditos vinculados à exportação com base nos seguintes argumentos:

Sendo assim, a receita bruta total abrange receitas que cumulativamente: a) estejam sujeitas aos regimes cumulativos e não-cumulativos (campo de incidência da contribuição); 2) quando sujeitas ao regime não-cumulativo da contribuição, estejam vinculadas a créditos, ou seja, para auferir tais receitas a pessoa jurídica foi obrigada a incorrer em custos,

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.715 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.900176/2017-34

despesas e encargos que geram direito a créditos; e 3) estejam vinculadas a custos, despesas e encargos que, além de contribuírem para a geração de receitas submetidas aos regimes cumulativos da contribuição, também estejam vinculados a receitas submetidas ao regime não-cumulativo da contribuição.

Seguindo este raciocínio, depreende-se que as receitas submetidas ao regime de tributação concentrada da contribuição e as demais receitas tributadas à alíquota de 1,65 % (receitas que não se referem à venda de bens e à prestação de serviços, mas que se sujeitam ao regime da não-cumulatividade) devem ser adicionadas ao cálculo do somatório da receita bruta total.

Ainda nesta linha, é possível concluir que as receitas decorrentes de **vendas** realizadas com isenção, alíquota zero e as não alcançadas pela incidência da contribuição, por força do dispositivo legal estabelecido no art. 17, da Lei n.º 11.033/04, abaixo descrito, por permitirem ao vendedor a manutenção dos créditos vinculados a estas receitas, os valores relativos a essas receitas devem compor o somatório da receita bruta total para fins de rateio, bem como o somatório da receita bruta sujeita a não-cumulatividade:

Segundo o entendimento apontado neste relatório, devem compor o somatório da receita bruta total apenas os valores referentes às receitas de VENDAS de produtos tributados à alíquota zero (adubos e fertilizantes), presentes nas memórias de cálculo e informadas no DACON.

A receita financeira auferida pela empresa (juros recebidos e variação monetária e cambial ativa), a despeito de se sujeitar ao regime da não-cumulatividade, s.m.j., não deve afetar a composição da receita bruta total para fins de rateio. Vale destacar que esse foi exatamente o entendimento empregado pela interessada na apuração do cálculo da receita bruta total para fins de rateio, uma vez que as receitas financeiras auferidas no período não afetaram ou modificaram a definição da base de cálculo do crédito da contribuição.

A partir da produção dos efeitos da Lei n.º 11.727/08 (01/10/2008) a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, passou a sofrer a incidência concentrada da contribuição, se sujeitando ao regime da não-cumulatividade, porém com alíquotas diferenciadas previstas no art. 5º, da Lei n.º 9.718/98. Neste sentido, a receita advinda com a venda destes produtos deve ser – como de fato foi – adicionada ao somatório da Receita Bruta Sujeita a Não-Cumulatividade.

Para alcançar estes percentuais a interessada desconsiderou, em cada mês, o *montante das receitas classificadas em “Demais Receitas Tributadas à Alíquota de 1,65%”*, assim como os valores das “Receitas Auferidas no Mercado Interno com Suspensão das Contribuições”, no cálculo da proporcionalidade existente entre as receitas não-cumulativas auferidas no mercado externo, no mercado interno tributadas – onde se incluem as demais receitas tributadas à alíquota de 1,65% - e no mercado interno não-tributadas (isentas, suspensas, alíquota zero e não incidentes).

GLOSAS EFETUADAS

No item 8 e seus subitens, o auditor-fiscal passa a descrever as glosas efetuadas na apuração dos créditos a descontar na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, tecendo suas considerações em relação a cada linha da Ficha 06A do Dacon – Apuração de Crédito.

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.715 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.900176/2017-34

A 14ª Turma da DRJ/SPO, acórdão n.º 14-87.583, deu parcial provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

INSUMO. CONCEITO.

Para a apuração do PIS/Pasep não cumulativo, insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação destinado à venda, ou então que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Considera-se insumo também o serviço prestado por terceiros aplicado na produção do produto destinado à venda ou na prestação de serviço.

CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO. MERCADO INTERNO. RATEIO PROPORCIONAL.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, para fins de cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas do mercado externo, do mercado interno tributadas e do mercado interno não tributadas, devem ser excluídas as receitas que não se caracterizem como receita bruta.

FRETE. AQUISIÇÃO. CRÉDITO.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, a natureza do crédito com despesas de frete na aquisição de bens segue a natureza do crédito do bem transportado.

FRETE. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO.

Despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração do PIS/Pasep sob a modalidade não cumulativa.

CRÉDITOS. REIDI. RECAP. NÃO CABIMENTO.

A aquisição de bens do ativo imobilizado com a suspensão do PIS/Pasep prevista no Recap e no Reidi não gera direito ao desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep devido no regime da não cumulatividade.

DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. CRÉDITO.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

DEPRECIÇÃO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, o crédito sobre depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis somente pode ser deduzido quando esses bens forem utilizados nas atividades da empresa.

Em recurso voluntário, a Recorrente ataca a fundamentação da decisão de piso e ratifica suas razões da defesa anterior. Apresenta documentos relacionados aos fretes de exportação.

Apresente petição posterior, com novos documentos.

É o relatório.

Voto

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.715 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.900176/2017-34

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição.

Na acusação fiscal, no que tange especificamente aos créditos apurados em relação ao frete de vendas de produtos destinados ao exterior – diretamente vinculados à exportação –, informado na Linha 07 – Ficha 06A - “*Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda*”:

O cálculo dos créditos realizados pela interessada será desconsiderado, porquanto não foi utilizado o método de rateio proporcional utilizado nos demais custos, despesas e encargos passíveis de geração de crédito, em afronta ao disposto no §9º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, abaixo relacionado:

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

(...)

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

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. § 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal. (grifou-se)

Sobre as despesas com fretes de venda e de armazenagem, a interessada se utilizou do método de apropriação direta para a determinação dos créditos, ou seja, os créditos foram calculados mediante a utilização dos custos, despesas e encargos incorridos diretamente, sem se utilizar do rateio proporcional utilizado nos demais custos e despesas que geraram direito ao crédito.

Contudo, cumpre reportar que no bojo das despesas cotejadas, apropriadas integralmente aos créditos vinculados à receita de exportação, foram encontradas despesas de fretes provenientes de transporte de produtos comercializados no mercado interno, além de remessa de produtos entre unidades da empresa, fatos que demonstram erro na determinação do método de apropriação dos créditos realizado pela interessada.

Neste caso, e nos demais custos, despesas e encargos comuns, será utilizado o rateio proporcional apurado em cada período de apuração.

A DRJ seguiu a mesma linha:

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.715 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.900176/2017-34

No que diz respeito ao rateio, o auditor-fiscal desconsiderou o cálculo dos créditos realizado pela interessada na Linha 07 da Ficha 06A – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, porque ela não utilizou o método de rateio proporcional utilizado nos demais custos, despesas e encargos passíveis de geração de crédito, em desacordo com o disposto no § 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Ele informa, ainda, que, no bojo das despesas das quais decorreu o total de créditos aí lançado, foram encontradas despesas de fretes provenientes de transportes de produtos comercializados no mercado interno, além de remessa de produtos entre unidades da empresa, o que demonstraria o erro da determinação do método de apropriação dos créditos.

A contribuinte alega que somente os dispêndios comuns às receitas de exportação e às receitas de mercado interno deveriam ser rateados proporcionalmente, sendo que em relação a custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente à receita de exportação não haveria que se falar em rateio proporcional.

Nesse sentido ela diz que a totalidade das operações no mercado interno contariam com o frete sob responsabilidade do destinatário e, por isso, todos os dispêndios próprios com transporte de sua produção destinariam-se exclusivamente à exportação, ou seja, vinculando-se apenas à receita de exportação. Para comprovar suas alegações, a manifestante juntou documentos aos autos.

Ocorre que os documentos juntados pela contribuinte são apenas uma pequena amostra, não tendo, pois, o condão de comprovar que de fato todas as despesas de frete seriam vinculadas à receita de exportação. Ressalte-se que o auditor-fiscal afirma que foram encontradas despesas de fretes provenientes de transporte de produtos comercializados no mercado interno e de remessa entre unidades da empresa e, por isso, somente a comprovação de que todos os valores relativos a fretes na venda estivessem vinculados à receita de exportação teria capacidade de dar fundamento às alegações da manifestante.

Ademais, como se verá no item específico de glosas de créditos decorrentes de despesas com fretes na operação de venda, várias dessas despesas não dão nem direito a crédito na apuração da contribuição devida.

Dessa forma, correto o procedimento do auditor-fiscal ao aplicar o método proporcional também em relação à apropriação de créditos relativos a despesas com fretes nas operações de venda.

Ocorre que, em petição complementar ao recurso voluntário, a Recorrente aduz:

1. Conforme sustentado em sede de impugnação e reiterado no recurso voluntário, a Requerente demonstra a correta alocação direta como crédito de exportação dos valores pagos em decorrência de fretes e armazenagem em sua operação, sem aplicação prévia do rateio proporcional (*Tópico IV.1*), uma vez que todos os custos atrelados a estas rubricas se reportam obrigatoriamente a gastos vinculados à produção voltada estritamente para exportação.

2. Sobre a questão, o acórdão proferido pela DRJ denota que a documentação amostral colacionada à época da impugnação não seria hábil a comprovar o alegado, figurando tal questão como óbice ao reconhecimento do crédito.

3. Nessa esteira, após detido e árduo trabalho de levantamento de documentação probante, ora carreada aos autos, em atenção à verdade material, a Requerente, conforme se faz prova, demonstra que a integralidade dos créditos em apreço, de fato, se reportam à

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.715 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10950.900176/2017-34

movimentação e armazenagem de lotes voltados para exportação, podendo assim, fazer jus ao creditamento imediato.

4. Apresenta documentos correspondentes a essas alegações.

E, ao final, conclui e requer:

(i) a juntada e apreciação dos documentos comprobatórios anexos conjuntamente às razões de Recurso Voluntário interposto, para que seja reconhecido o direito à manutenção dos créditos referentes às despesas com fretes e armazenagem relacionadas às exportações da Requerente, ante a comprovação que a integralidade de tais despesas não são comuns às receitas do mercado interno e externo, e, portanto, não se sujeitariam ao método de rateio proporcional;

(ii) por conseguinte, uma vez reconhecido o direito de a Requerente apropriar-se diretamente das despesas com fretes e armazenagem relacionadas às exportações no período em discussão, impõe-se a reapuração do índice de rateio proporcional aplicado aos demais créditos do período.

Conclusão

Diante disso, voto por converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem verifique os documentos juntados em recurso voluntário, para atestar a legitimidade da alocação direta do crédito de exportação dos fretes e armazenagem pagos pela empresa.

Em seguida, dê ciência ao contribuinte do relatório fiscal.

Por fim, que sejam os autos devolvidos ao CARF, para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora