



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.904337/2013-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.365 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de fevereiro de 2020
Recorrente SLC ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, despesas com pallets; e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

CRÉDITO BÁSICO. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. LEI Nº 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

As vendas de arroz em casca, realizadas entre partes que preenchem os requisitos previstos na legislação, devem ser efetivadas, obrigatoriamente, com suspensão das contribuições. Ao adquirente cabe o direito de apurar apenas o crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não geram créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto a denúncia espontânea, as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contêdores de entulho/resíduos e correção pela taxa SELIC. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes, e Despesas com ativos imobilizado e sua utilização de forma extemporânea, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Luís Felipe de Barros Reche e Mara Cristina Sifuentes, manifestou a intenção de apresentar Declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto as despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima), vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 11080.904333/2013-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3401-007.361, de 17 de fevereiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de COFINS não cumulativa, oriundo de receitas não tributadas no mercado interno. A autoridade administrativa, em sede de despacho decisório deu parcial provimento ao pedido, reconhecendo parte do crédito pleiteado e, posteriormente, a DRJ/POA, ao enfrentar a questão, chegou a mesma conclusão, mantendo as glosas originais e julgando improcedente a

manifestação de inconformidade da contribuinte, nos termos do acórdão prolatado constante dos autos.

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário discorrendo sobre o conceito de insumo e apresentando argumentos e explicações individualizados para embasar sua discordância em relação às glosas realizadas pela fiscalização e, consequente, buscando demonstrar seu direito ao crédito em relação às seguintes rubricas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente.

No que concerne o item “d”, compra de arroz com casca a título de insumo para a produção, requer, sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral, que seja deferido o direito ao registro do crédito presumido.

Adicionalmente, a recorrente discute que, na parte dos créditos reconhecidos pela fiscalização, referentes aos demais processos de interesse, as compensações vinculadas não teriam sido integralmente homologadas. Isso se deve ao fato de a fiscalização não ter aceitado a denúncia espontânea realizada pela recorrente em relação ao valor complementar apurado e compensado de IRPJ e CSLL em 18 de setembro de 2012, e transmitido nas DCTF retificadora dos períodos em 24 de setembro de 2012. Por entender que sua atuação se deu ao amparo do art. 138 do CTN, a recorrente requer que os valores retidos a título de multa de mora sejam devidamente restituídos e que o crédito já deferido seja integralmente homologado.

Assim, requer a reversão das glosas, bem como a correção, pela taxa SELIC, aos créditos pleiteados, desde o protocolo de cada pedido administrativo de ressarcimento, afirmando que houve oposição ilegítima do Fisco aos pedidos realizados pela recorrente o que acarretou em período de análise superior aos 360 dias dispostos em lei.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mara Cristina Sifuentes, Relatora

Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3401-007.361, de 17 de fevereiro de 2020, paradigma desta decisão.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Tal qual destacado no relatório, versa a presente lide sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS e suas consequências

práticas em termos de escrituração pela empresa diante das atividades por ela desenvolvidas. Ainda que a fiscalização tenha deferido parte dos créditos pleiteados, a manifestação de inconformidade da ora recorrente foi rejeitada pela DRJ/POA, de forma que persiste a discussão quanto às seguintes despesas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente. Além disso, a recorrente defende o direito a correção dos créditos pela taxa SELIC em razão da resistência ilegítima do Fisco em analisar os pedidos, tendo injustificadamente sido ultrapassado o prazo legal de 360 dias.

Assim, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise pela questão da denúncia espontânea aventada pela recorrente para, em seguida, apresentar breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS a fim de que, a partir disso, se possa proceder com a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

I – Da Denúncia Espontânea

Antes de discutir os créditos não homologados pela fiscalização, a recorrente requer que seja reconhecida a denúncia espontânea referentes aos processos administrativos de ressarcimento de nºs 11080.904333/2013-14, 11080.904338/2013-39 e 11080.904339/2013-83, uma vez que entende ter apurado e realizado o pagamento dos valores complementares devidos à título de IRPJ e CSLL de acordo com o disposto no art. 138 do CTN, fazendo jus, portanto, a dispensa da multa.

Ocorre que a fiscalização e a DRJ entendem que o art. 138 do CTN não se aplica ao presente caso, motivo pelo qual os valores devidos a título de multa foram deduzidos do montante creditório homologado.

Conforme fundamentado no acórdão da DRJ, duas condições deveriam ser preenchidas para atender o requisito da denúncia espontânea e, consequentemente, a desoneração da multa moratória: (i) o recolhimento deve se dar por iniciativa exclusiva do interessado, sem qualquer procedimento de ofício iniciado; e (ii) que o crédito tributário deve ser objeto de pagamento integral antes da confissão.

Na visão da fiscalização, apenas a primeira condição foi atendida, uma vez que o débito foi objeto de compensação e não de pagamento. Por se tratarem de institutos diferentes, não podem ser tratados como sinônimos, de forma que a compensação não tem o condão de afastar a multa de mora prevista por pagamento extemporâneo.

O assunto não é novo e já possui entendimento consolidado pela Câmara Superior de Recursos Finais, o qual vai no mesmo sentido da decisão da DRJ, senão vejamos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-007.924 no Processo n. 10675.002253/2005-51. Rel Cons. Andrada Marcio Natal. Dj 24/01/2019)

Diante disso, entendo que a decisão deve ser mantida, não reconhecendo-se a denúncia espontânea por ausência de pagamento integral do tributo nos termos do art. 138 do CTN.

II - Do Conceito de Insumos

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº

3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifo nosso)

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I,

"a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

a) Despesas relativas ao controle de pragas

O primeiro item da discussão diz respeito às despesas relativas ao controle de pragas, as quais não tiveram o direito a crédito reconhecido diante do entendimento da fiscalização e da DRJ de que dado que há vedação legal para seu creditamento dentro desta sistemática de apuração, uma vez que *“o referido controle não pode ter sido aplicado ou consumido diretamente nos produtos destinados à venda”*, visto que teria *“finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama sanitização, não compreendendo o conceito de insumo, que é*

tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final”.

Por sua vez, a recorrente traz aos autos diversas normas emanadas pelo Ministério da Agricultura, Produção e Abastecimento (MAPA), bem como da ANVISA, que a obrigam a realizar intenso controle de pragas para que receba a autorização de produção e, posteriormente, consiga comercializar os produtos. Assim, em se tratando de indústria do setor de alimentos, os dispêndios realizados para garantir níveis mínimos de higiene e segurança sanitárias são parte indissociável de seu custo de produção, o que justifica o direito a crédito.

Assim, considerando que o entendimento da fiscalização de que as despesas creditáveis são apenas aquelas relacionadas ao produto final já foi superado para fins de PIS e COFINS, prevalecendo a interpretação de que os critérios de concessão se relacionam a verificação da essencialidade e/ou relevância da despesa para o referido processo produtivo, voto pela revisão da decisão de piso, de forma a reconhecer o crédito relativo a este ponto.

b) Frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa

No que concerne as despesas de frete de matérias-primas tributadas à alíquota zero ou com tributação suspensa, a DRJ manteve a glosa realizada pela fiscalização sob o argumento de que *“como tais insumos são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Isto porque se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal”.*

Em contrapartida, a recorrente defende que *“o r. acórdão recorrido deixou de analisar a verdade material de que os fretes de aquisição, são serviços prestados por pessoas diversas (dos vendedores dos produtos) e tributados, sem qualquer confusão com a tributação do produto adquirido”.* E que houve *“distorção sobre a interpretação dos arts. 280 e 299 do RIR/99”*, uma vez que a prestação de serviços de transporte é contratação independente à compra dos insumos, de modo que o vendedor e o transportador são pessoas jurídicas diversas, sendo que o frete é operação tributada pelo PIS e pela COFINS, gerando direito ao crédito ao tomador de serviço, no caso, a ora recorrente.

Ora, entendo que assiste razão à empresa. Caso o frete fosse arcado pelo fornecedor e, portanto, fizesse parte do preço de venda, estaria correta a conclusão da fiscalização. Todavia, provado que tal despesa foi suportada pela recorrente, e tendo a mesma sido objeto de tributação, não se pode

restringir o direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade. Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos da matéria-prima não ser tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças.

Assim, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

c) Despesas com movimentação/transferência de mercadorias

A recorrente pleiteia também o reconhecimento de seu direito a crédito sobre a transferência de matéria-prima (arroz verde ou em casca) para seu depósito, - onde estão localizados os silos de armazenamento - que não foi reconhecido pela fiscalização por entender que tal despesa não se enquadra da hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – a qual deve ser interpretada de forma literal por se tratar de desoneração tributária.

Segundo a recorrente, seu direito se funda no seguinte racional:

“Como já mencionado, a ora Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação, principalmente o arroz.

Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.

Nessas aquisições, a ora Recorrente credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.

Dessa forma, essas despesas de fretes, como foram suportadas pela ora Recorrente e foram despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo por ela adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, são creditadas por se enquadrarem como insumo, cuja definição de conceito é obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99.”

Ora, diante das explicações fornecidas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão no pleito, mas por razão diversa daquela apresentada pela DRJ.

Caso as despesas fossem relativas ao transporte da matéria-prima comprada e armazenada para ser integrada ao processo de industrializada, entendo que seria hipótese de reconhecer o direito a crédito. Todavia, esta não é a situação descrita nos autos.

Conforme informações trazidas pela própria recorrente, a movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente. Ocorre que, em alguns casos – os quais não foram individualmente apontados – poderá haver negociação e compra das mercadorias pela recorrente para que seja utilizada em sua produção. Ou seja, após a mercadoria já se encontrar em seu depósito e os serviços de movimentação e armazenagem já houverem sido pagos, poderá haver uma operação de compra e venda.

Assim, não resta demonstrado que tais despesas estão relacionadas ao processo produtivo, tampouco, que são arcadas pela recorrente, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso deve ser mantida.

d) Despesas com pallets

A questão das despesas com pallets é tratada no acórdão da DRJ/POA de forma conjunta às despesas de transferência e armazenamento de mercadorias, avaliadas acima.

Igualmente, a fiscalização nega o direito a crédito sob a conclusão de que as despesas creditáveis são somente aquelas relativas à “*movimentação de mercadorias – serviços de carga e descarga – e que estão relacionadas a descarregamentos, carregamentos, desunitização, unitização, encaminhamento ou retirada de depósitos*”. De outra sorte, entende que “*as despesas com aluguel de pallets também não se confundem com despesas de armazenamento, porquanto os pallets visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, proporcionando uma redução no tempo de carga e descarga e otimização de espaços*”, o que não seria essencial ao processo.

Deve-se reconhecer que a questão da concessão de crédito a despesas com pallets ainda é questão controversa e não pacificada neste Conselho. Assim, percebe-se que a verificação do direito depende de análise caso a caso, avaliando a essencialidade do *pallet* e sua forma de utilização.

No caso dos autos, a recorrente traz explicação clara de que os *pallets* não tem como única ou primordial função facilitar a movimentação da carga já embalada, mas de impedir o contato do produto final com o solo e, assim, evitar problemas de umidade, bolor e contaminações por insetos. Ademais, a utilização de pallets ou artefatos similares seria uma exigência do próprio MAPA, por meio da Portaria n. 269, motivo pelo qual restaria atendido o critério da essencialidade.

Assim, avaliando o caso concreto e havendo sido comprovado pela recorrente a necessidade da utilização dos *pallets* como forma de garantir a segurança e integridade dos produtos finais a serem comercializados, conforme disposto em norma técnica obrigatória, entendo que a glosa referente a este item deve ser revertida, reconhecendo-se o direito ao crédito.

e) Frete entre estabelecimentos da empresa

No que concerne ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, duas situações distintas são objeto do pedido de creditamento: (i) o frete de produtos acabados; e (ii) o frete de material administrativo. Por serem situações diversas e que necessitam análises específicas, passa-se a abordar cada uma individualmente abaixo.

e.1) Frete de produtos acabados

No caso do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, a discussão diz respeito ao entendimento da fiscalização – ratificado pela DRJ – de que este tipo de despesa não gera direito a crédito por não ser frete feito diretamente para a venda do bem ou produto (único caso autorizado). Tal entendimento é justificado sob as limitações trazidas pelo art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e na Solução de Divergência COSIT n. 11/2007.

Por sua vez, a recorrente defende que tais despesas estariam incluídas no conceito de insumo, sendo passíveis de creditamento, conforme consta em seu recurso voluntário:

“A Recorrente, como já mencionado acima, é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de alimentos, em especial o arroz. Para o regular desempenho de sua atividade, a Recorrente transfere os seus produtos para centros de distribuição de sua propriedade, a fim de obter melhores resultados, visto que devido às exigências do mercado, em não havendo estes centros para estocagem, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, bem como para as exportações de suas mercadorias.

Explica-se, os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pela Recorrente (basicamente supermercados), possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devida à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos.[...]

Portanto, sendo esta operação apenas um desdobramento da operação de venda, visto que a única razão da Recorrente manter esses centros de distribuição é justamente a questão da logística da venda, que em não havendo essa disponibilidade de produtos à pronta entrega, não ocorreria, estes créditos lhe são passíveis de serem tomados.”

Entendo que este Conselho já possui jurisprudência consolidada neste sentido, reconhecendo o direito da recorrente, conforme se verifica pelo julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais abaixo colacionado, o qual é bastante claro nas razões de decidir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

(CSRF. Acórdão n. 9303-005.155 no Processo n. 11080.723136/2009-10. Rel. Cons. Tatiana Migiyama. Dj 17/05/2017)

Desta feita, inexistindo ressalvas da fiscalização quanto à instrução probatória apresentada, mas tão somente à inclusão ou não de tais despesas no conceito de insumo para fins de creditamento, entendo que a decisão de piso merece ser reformada neste ponto, reconhecendo-se o direito da recorrente e, conseqüentemente, afastando-se as glosas realizadas.

e.2) Frete de material administrativo¹

Em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por

¹ Deixas-se de adotar neste item o voto da Relatora, que pode ser consultado no Acórdão 3401-007.361, paradigma desta decisão, transcrevendo o voto vencedor do redator designado, por refletir o entendimento majoritário da Turma de Julgamento.

questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).

Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.

Em relação à alegação de que este serviço deve ser caracterizado como insumo por se enquadrar nos conceitos de essencialidade e relevância, deve-se ter em conta que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste, como logística, possam gerar crédito, **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda**.

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas**. Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**. Precedentes.

3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)

O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema:

(...)

III. **Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda,**

razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, **Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN**, SEGUNDA TURMA, DJe de **13/11/2018**). (...)

IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que **não se verifica operação de venda**.

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

ii) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia**, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, **Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019**)

iii) Recurso Especial nº 1.745.345-RJ. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Data da Publicação: 18/06/2019.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido: (...)

iv) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.**

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

A irresignação não merece prosperar.

O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

ii) Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

iii) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, em voto de qualidade, por negar provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico específico.

f) Aluguel de contêdores de entulho/resíduos

Em seu acórdão, a DRJ agropou sob um mesmo item a análise e conclusão sobre as despesas com aluguel de veículos e de contenedores

de entulho e resíduo, concluindo pela correção da glosa em razão da ausência de autorização expressa em lei para o creditamento.

Entendo que são despesas diversas e que deveriam ter sido analisadas separadamente. Isto porque, enquanto não se pode concluir que veículos de passageiros se enquadrem na categoria de máquinas e equipamentos, o mesmo não resta claro para os contenedores de entulho/resíduos.

A meu ver, dependendo da atividade industrial do contribuinte e das normas a que se sujeita, seria sim, em tese, possível o creditamento. Não obstante, entendo que tal conclusão não possa ser aferida dos presentes autos por questão de carência probatória.

Conforme se verifica nos autos, apesar da empresa informar que tais equipamentos se referem a alugueis de contenedores de entulho/resíduo, não resta claro para que área da empresa e/ou linha de produção os mesmos são alocados. Da mesma forma, as normas que cita como fundamento para as despesas são genéricas e servem para a empresa como um todo, o que não permite concluir que se trata de regra específica para o processo produtivo em questão.

Além disso, a própria empresa se contradiz ao afirmar que se trata de aluguel de equipamento, para depois afirmar que se trata de despesa cuja parte mais significativa se referiria aos serviços de coleta de entulho – o que não seria sinônimo de despesa com tratamento de resíduos.

Assim, considerando que as notas fiscais apresentadas são genéricas e impedem a devida conclusão sobre como tais despesas são alocadas e a que título, entendo que não restam preenchidas as exigências legais para concessão do crédito, motivo pelo qual voto pela manutenção da glosa.

g) Despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima) ²

Quanto às despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima), a Autoridade Fiscal constatou que a empresa adquire o arroz em casca de vários fornecedores, tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas, bem como de cooperativas de produção agropecuária.

Alguns destes fornecedores, apesar de obrigados à venda com suspensão das contribuições, deixaram de incluir na nota fiscal de venda a observação prevista no §2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF 660/2006. Valendo-se desta inobservância por parte de alguns fornecedores, a empresa em questão passou a calcular crédito integral (1,65% Pis e 7,6% para Cofins) em relação a estas aquisições. **Ou seja, não satisfeito de se beneficiar com a aquisição dos seus insumos com o incentivo fiscal da suspensão do PIS e da Cofins, o recorrente ainda quer se creditar destes mesmos valores, os quais nem sequer foram pagos na operação.**

² Deixa-se de transcrever, neste tópico, o voto da Relatora, que pode ser consultado no Acórdão 3401-007.361, paradigma desta decisão, transcrevendo-se o voto vencedor do Redator designado, em razão de refletir o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento.

A simples inobservância da regra por parte de alguns fornecedores não torna legítima a pretensão do contribuinte, pois em desacordo com o que determina a legislação. A suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins foi instituída pelo art. 9º da Lei 10.925/2004. Conforme o disposto no parágrafo 2º deste mesmo artigo, este dispositivo legal passou a valer apenas a partir de 04/04/2006, quando ocorreu a regulamentação do benefício através das Instruções Normativas SRF nº 636 e 660, ambas de 2006.

LEI nº 10.925, de 23/07/2004

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º **O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**

I - **cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º **O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

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

I - **de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º **O disposto neste artigo:** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - **aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real;** e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

O caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004 é claro no que diz respeito a suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, ao definir que a suspensão da incidência das contribuições é regra e não exceção, ou seja tem cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece marco imperativo: “A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda.”.

Não consta na legislação a opção de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no caput do art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal.

Esta disposição está expressamente no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660 de 2006, com as alterações da IN SRF nº 977/2009, deixando clara portanto a obrigatoriedade da aplicação da suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins nos especificados:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 660/2006

Da Aplicação da Suspensão

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, **a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória** nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

O dispositivo normativo acima transcrito tem natureza interpretativa, esclarecendo que a suspensão das contribuições é obrigatória, e não uma mera faculdade de quem vende ou de quem compra. Eram comuns situações onde a venda ocorria com suspensão das contribuições, porém o vendedor deixava de consignar na nota fiscal que a venda havia sido com suspensão e muitas vezes o comprador entendia por bem tomar crédito integral, exatamente como no presente caso.

A partir de então ficou claro tanto para o Fisco quanto para os contribuintes que a suspensão é obrigatória, e que o simples “esquecimento” do emissor da nota fiscal nada mais é do que uma mera irregularidade formal, sem o condão de alterar a natureza jurídica da operação, uma vez que existem outros meios de verificar a real natureza da operação.

Nesse sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 3201-005.721, Sessão de 25/09/2019.

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, **tem caráter obrigatório** e se aplica às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

ii) Acórdão nº 3402-003.153, Sessão de 20/07/2016.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

Além da análise jurídica, **a Autoridade Fazendária realizou uma verificação, por amostragem, das notas fiscais eletrônicas de compras, quando verificou que a grande maioria delas informa o PIS e a Cofins incidentes na operação como ZERO**, e ainda que, em algumas notas, consta a expressão “venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins”. No Anexo da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, às fls. 28 a 107, foram juntados alguns exemplos destes documentos fiscais. Tal fato não foi rebatido no Recurso Voluntário e se tornou incontroverso neste processo.

O recorrente não pode alegar que ao adquirente dos produtos agropecuários não cabe investigar se o fornecedor (seja ou não uma cooperativa) adquiriu o produto da venda de cooperado ou não cooperado ou se excluiu ou não da base de cálculo as receitas auferidas com a venda de café. Qualquer empresa, ao realizar um contrato de fornecimento de mercadorias ou de prestação de serviços, precisa saber em que condições será pactuado tal contrato, quais serão seus custos, o que poderá ser obtido como créditos da não-cumulatividade, enfim, todas as informações necessárias à correta apuração dos tributos devidos, o que evidentemente deverá ser esclarecido quando das tratativas contratuais.

De qualquer sorte, mesmo que tivesse procedido com extrema desídia, **para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais**, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. **E, como visto, tais documentos não contem qualquer destaque das contribuições**, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo “Observações”. Com efeito, o que caracteriza tal fato não é esta indicação expressa e textual, mas sim se o tributo foi ou não recolhido.

O recorrente não pode se eximir do conhecimento da legislação. Sabia, ou deveria saber, que tais aquisições ocorreram sem o pagamento da contribuição, com todas as suas consequências tributárias, em especial, a impossibilidade de creditamento.

Analisando a legislação de regência da matéria, observa-se que a Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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:

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada 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)

No tocante à verificação sobre estarem presentes as condições para que a operação tenha sido beneficiada pela suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, a Fiscalização realizou minuciosa análise, conforme consta da Informação Fiscal. Estas condições estão dispostas nos arts. 4º a 6º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006:

Art.4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

- a) nos capítulos 2 e 3, exceto os produtos vivos deste capítulo;
- b) no capítulo 4;
- c) nos códigos 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;
- d) **nos capítulos 8 a 12**, 15 e 16;
- e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00;
- f) no capítulo 23; e

II - classificados no código 22.04, da NCM.

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

§ 2º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.

Art.6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

Parágrafo único. A operação de separação da polpa seca do grão de café, realizada pelo produtor rural, pessoa física ou jurídica, não descaracteriza o exercício cumulativo a que se refere o inciso II do caput.”

A Autoridade Tributária, após a referida análise, apresentou as seguintes conclusões:

50. Condições à serem cumpridas pela adquirente no caso SLC Alimentos:

Condições à serem cumpridas	Cumprimento ou não pela adquirente
Apurar imposto de renda com base no lucro real	Sim
Exercer Atividade Agroindustrial	Sim
Utilizar o produto agropecuário adquirido como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006	Sim

51. Condições à serem cumpridas pelos fornecedores:

Condições à serem cumpridas	Cumprimento ou não pelos fornecedores
Enquadrar-se na condição de cerealista ou exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária	Sim
Vender produto agropecuário a ser utilizado como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006	Sim

Foi constatado, assim, que, no caso da compra de arroz em casca pela empresa SLC alimentos estão presentes todos os requisitos para a ocorrência da suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins sempre que o produto adquirido for utilizado como insumo na fabricação dos produtos que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006. As aquisições de arroz em casca foram lançadas na Dacon na linha bens utilizados como insumos e constam do demonstrativo do contribuinte como compra comercial.

Nesse sentido, há inclusive decisão unânime do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) referente ao próprio contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 3003-000.101, prolatado em Sessão de 23/01/2019:

IX - Apuração de créditos calculados sobre aquisições de insumos sem suspensão do PIS/COFINS;

A recorrente entende ter direito a calcular créditos básicos sobre as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, **alegando que tais operações não estavam sob o manto da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04** e na IN nº 660, porquanto não cumpriam com os requisitos exigidos pela legislação.

A Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos insumos (art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art. 9º), *in verbis*:

(...)

Não obstante as disposições contidas nos §2º do art. 2º e §§1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa 660/2006, vigente à época dos fatos, quanto a necessidade da informação na Nota fiscal acerca da suspensão, trata-se, na verdade, de uma obrigação acessória do fornecedor, visando proporcionar melhor controle e operacionalização, mas, não, como regras impeditivas da suspensão prevista em lei.

Os requisitos exigidos no art. 4º da referida Instrução para a ocorrência da suspensão das contribuições são apenas os relacionados nos incisos I a III do referido artigo, que são meras repetições da regra legal.

E ainda, tal como ressaltado no acórdão recorrido, acrescente-se, “a IN SRF nº 660/2006 determina que tal informação deve constar da nota fiscal, entretanto não veda a venda com suspensão caso esta determinação não seja observada.”

Inclusive, ressalte-se que, inicialmente, sequer havia essa disposição na Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, o que reforça a ideia de que tais dispositivos vieram apenas no sentido de facilitar um controle, de facilitar, também, a operacionalização da regra (obrigatória) da suspensão, quando ocorre a subsunção dos fatos às regras.

Portanto, **no caso em questão, o relatório fiscal exaustivamente comprovou o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão das contribuições**. E, estando demonstrado pela fiscalização que as vendas do arroz em casca efetuadas à recorrente atendem aos requisitos para a aplicação da suspensão da incidência das contribuições previstas no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004, posto tratar-se de vendas de arroz com casca (código 1006.10 da NCM) para adquirentes pessoa

jurídica agroindustrial tributada pelo lucro real, destinadas à produção de arroz de códigos 1006.20, 1006.30 e 1006.40 da NCM, de acordo com os arts. 4º, incisos I a III, e 6º, inciso I, da IN SRF 660/2006, à recorrente caberia, então, optar, ou não, pelo o crédito presumido, mas não caberia utilizar-se do crédito básico.

Em relação ao pedido alternativo do recorrente para que, não lhe sendo favorável o resultado deste julgamento possa, ao menos, creditar-se do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, a DRJ já havia se manifestado favoravelmente. Logo a presente questão não se encontra sob a jurisdição deste Conselho:

Entretanto, como bem ressaltou o relatório fiscal, há previsão legal, no caso das operações com arroz em casca, para que o interessado calcule crédito presumido sobre essas aquisições, nos termos do disposto no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, valor que poderá apenas ser deduzido dos débitos da própria contribuição.

Importante, ainda, destacar que embora a suspensão prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 seja obrigatória, o creditamento previsto no artigo 8º da mesma Lei é de caráter facultativo:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...] destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, [...]” (grifei)

Desta forma, sobre o pedido alternativo do contribuinte em relação ao registro de crédito presumido nas operações em comento, cabe apenas informar que existe tal direito ao crédito presumido. No caso, o interessado deve, ele próprio, calcular os referidos créditos presumidos através dos procedimentos adequados. Inexiste a possibilidade para que tais créditos sejam apurados de ofício pela fiscalização, conforme sugere em seu pedido.

Com base neste entendimento a Turma decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico específico.

h) Despesas com ativo imobilizado e sua utilização de forma extemporânea

Sobre este item, a argumentação trazida pela empresa em seu recurso é dividida em duas partes: a possibilidade de creditamento sobre despesas com ativo imobilizado – silos, máquinas para beneficiamento de arroz, etc. – e a utilização desses créditos de forma extemporânea, em uma única parcela.

Avaliando a decisão da DRJ, nota-se que a oposição ao crédito não se deu em razão da natureza das despesas – que seriam passíveis de creditamento –, mas sim em razão da discordância na forma como tais créditos foram apurados e lançados pela recorrente, senão vejamos:

“Conforme destaca a informação fiscal, trata-se aqui da glosa de despesas referentes a outros períodos de apuração lançadas acumuladamente em um único

mês, em desacordo com o que determina a legislação. No caso, o recorrente apurou créditos sobre encargos de depreciação de seu ativo imobilizado a maior do que a depreciação apurada no mês, conforme comprovado pela planilha entregue pelo próprio contribuinte no curso da fiscalização. Neste sentido, em que pese a inconformidade do recorrente, entendo como correto o procedimento fiscal. [...]

Assim o procedimento adotado pela empresa, ao incluir valores relativos a mais de um trimestre anterior, apurados extemporaneamente, em seu Pedido de Ressarcimento, não encontra nenhum respaldo na legislação regente da matéria. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimento repetitório referentes aos períodos a que pertencem.

Não se trata de impedir a apuração extemporânea de créditos, o contribuinte pode fazê-lo, desde que não tenha ocorrido a decadência e que atenda aos demais requisitos estabelecidos na legislação. Esses preceitos são de observância obrigatória, independem de ter causado prejuízo ou não ao Fisco, de ser justo ou injusto. Mesmo as obrigações acessórias devem ser cumpridas. [...]

Pelo exposto, concordo com a decisão recorrida que concluiu como inviável o reconhecimento do direito creditório quando o contribuinte lança, em um único mês, valores que deveriam compor a base de cálculo dos créditos em meses anteriores, devido a clara e expressa vedação legal. Ao contrário do que sustenta o recorrente, os créditos referentes à aquisição de máquinas e equipamentos integrantes do ativo imobilizado devem ser calculados tomando por base o mês de aquisição.” (grifo nosso)

Quanto a isto, a recorrente registra em seu recurso voluntário que seria desnecessário retificar a DACTON relativa ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração daquele período, pois a legislação que aborda esta matéria, em nenhum momento condicionaria o referido aproveitamento à retificação dos controles fiscais ou contábeis daquele exato mês em que o crédito foi gerado.

A recorrente ressalta ainda que a própria Receita Federal do Brasil, mediante as atuais instruções contidas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, reconheceria a não obrigatoriedade de retificar declarações para a apuração extemporânea de créditos, ao mencionar que o registro de crédito extemporâneo deve realizar-se, "preferencialmente" mediante retificação da escrituração. Ou seja, a própria RFB estaria confirmando que não se pode exigir a retificação compulsória das declarações anteriores para exame e reconhecimento do direito ao crédito extemporâneo.

Entendo que assistente razão à recorrente neste mister. Não parece há necessidade de a contribuinte retificar o DACTON antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do DACTON (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF) a favor do contribuinte, a legislação prevê a possibilidade de a fiscalização adotar as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração.

Assim, não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento

extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória. O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais trazidas aos autos.

Diante disso, voto pelo reconhecimento do direito creditório, revertendo a glosa sobre a utilização dos créditos do ativo imobilizado.

III – Da correção pela taxa SELIC

Com relação ao pedido de correção monetária e incidência da taxa Selic, a DRJ defende sua impossibilidade em face à expressa vedação por dispositivo legal, Lei 10.833/2003, rebatendo ainda as jurisprudências trazidas pela recorrente sob o argumento de que *“se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN”*.

Por sua vez, a recorrente argumenta que não pode o contribuinte suportar o ônus decorrente de ato da fiscalização, de reter os seus créditos líquidos e certos como forma de garantir o parcelamento e, quando ressarcir, disponibilizar os créditos à empresa, sem a devida correção monetária. E busca fundamentar o direito no entendimento do STJ, consolidado por meio da Súmula n. 411, de que é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrentes de resistência ilegítima do Fisco, devendo ser aplicado analogamente para as contribuições.

Em meu entendimento pessoal, concordo que há lógica e razoabilidade nos argumentos trazidos pela recorrente, mas preciso concordar com a fiscalização no sentido de que inexistente previsão legal para suportar sua pretensão, tampouco decisão das Cortes Superiores dentro da dinâmica dos recursos repetitivos que confirmem tal direito. Portanto, concluo que a decisão de piso pela não aplicação da correção deva prevalecer.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo seu parcial provimento para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, despesas com pallets; despesas com a aquisição de arroz em casca e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.

É como voto.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.³

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso quanto a denúncia espontânea, as despesas com movimentação/transferência de mercadorias, frete entre estabelecimentos de material administrativo, aluguel de contêdores de entulho/resíduos e correção pela taxa SELIC. Dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem, despesas com frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa e despesas com ativos imobilizado e sua utilização de forma extemporânea; e negar provimento ao recurso quanto as despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima) e quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados,

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

³ Deixa-se de transcrever a Declaração de Voto apresentada, que poderá ser consultada no Acórdão 3401-007.361, paradigma desta decisão.

Fl. 31 do Acórdão n.º 3401-007.365 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.904337/2013-94