



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.720476/2010-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.302 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente CTA CONTINENTAL TOBACCOS ALLIANCE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da COFINS não-cumulativa é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata o presente de Pedido Eletrônico de Ressarcimento – Cofins Não Cumulativa-Exportação, referente ao 2º TRIMESTRE 2008, no montante de R\$ 8.665.868,30.

Irresignada com o deferimento parcial do pedido (R\$ 4.975.265,86) e a conseqüente homologação da compensação declarada até no limite do crédito reconhecido, a interessada oferece Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:

Ausência de Fundamento Legal.

Exceto a glosa de créditos extemporâneos do r. Despacho Decisório atacado e inferências decorrentes do Relatório de Ação Fiscal, não há qualquer embasamento legal da conduta apontada como imprópria, o que fere o inciso IV, art. 10 do Decreto n.º 70.235 de 06/03/1972.

Assim, há que ser declarada a nulidade deste processo, por falta de indicação no lançamento do artigo infringido pelo contribuinte e correspondente cerceamento de defesa que desta conduta emana, nos precisos termos do inciso II, do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

É abusivo o procedimento fiscal, pelos fatos que a seguir se articulará bem como pela manifesta falta de tipificação legal.

Créditos Extemporâneos.

O §4º do artigo 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03) permite expressamente que um crédito de PIS e COFINS não apropriado fiscalmente em determinado mês o seja em período subsequente, observado o prazo de prescrição estabelecido na legislação tributária.

No caso da glosa efetuada, a fiscalização se limitou a alegar, dentre outras afirmações totalmente descabidas, que os créditos passíveis de ressarcimento dependem da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, motivo pelo qual desconsiderou o direito creditório quanto aos créditos extemporâneos.

A apropriação de créditos de PIS e COFINS em período subsequente, ou seja, de forma extemporânea, além de previsto na legislação fiscal, não traz qualquer prejuízo à Receita Federal.

A Terceira Seção de Julgamento do CARF, em 01/09/2011, no processo n.º 13981.000208/2005-97, julgou caso análogo e além de entender que o contribuinte pode fazer o crédito extemporâneo, sequer precisa retificar a DACON.

Frete na Revenda de Bens.

Os fretes sobreditos foram acrescidos pelo Fisco na base de cálculo de PIS e COFINS pela inferência de que não devem ter redução a zero da alíquota, como ocorre na comercialização de adubos e fertilizantes, o que vale dizer que considerou os frete como receita.

Os insumos agrícolas revendidos aos produtores rurais integrados da manifestante são faturados como referido acima. O produtor indica um transportador autônomo, geralmente de sua localidade e o valor do frete varia devido a localização/distância. O frete, na modalidade CIF, é destacado na nota fiscal no campo específico e cujo valor o produtor conhece. Trata-se de mero repasse de custo, sem que exista qualquer receita de frete.

Igualmente, manifestante não tem entre seus objetivos sociais a prestação de serviços de transporte, como comprova com ajuntada de seu Estatuto Social.

Ademais, como mencionado, o frete é suportado pelo adquirente (produtor rural) o que não autoriza ao desconto de crédito tanto de PIS como COFINS.

Assim, não sendo o frete ônus incorrido pela manifestante (suportado pelo vendedor como posto acima), não lhe cabe descontar crédito e, por conseguinte incluí-lo na base de cálculo do PIS e COFINS para fins de receita.

Rateio na Apropriação de Créditos.

Há distorção no rateio constante das Tabelas apresentadas no Relatório Fiscal. Verifica-se que os percentuais calculados e apresentados no Relatório Fiscal, relativos ao Mercado Interno Tributado e Exportação, se deram em virtude de suposto equívoco de preenchimento da Dacon, Linhas 01 e 02 da Ficha 07A.

O contribuinte informou nas Linhas 01 e 02 da Ficha 07A da Dacon referente aos anos-base 2007 e 2008, na coluna “Receita” o total da Receita Bruta auferida no período (Mercado Interno e Exportação), independentemente de ser tributada ou não pelo PIS e Cofins. O preenchimento se deu a partir da interpretação do “AJUDA” do Programa Dacon, da época. E “AJUDA” do Programa Mensal-Semestral 2.5, vigente atualmente, entende-se que devem ser informadas na Ficha 07A, Linhas 01 e 02, somente as Receitas Tributadas, conforme a atual orientação (o que diverge da “AJUDA” anterior).

A opção Fiscal, mesmo que involuntária, que se baseou somente na Dacon e não nas informações prestadas pela manifestante, levou a equivocado rateio.

Para efeito de clarear a distorção o contribuinte, no Anexo II, documentos 2 e 3, reproduziu no alto da folha o rateio equivocado do Relatório Fiscal e após, na seqüência e mesmo documento, o ajustado com a devida proporção da Receita. Adicionalmente são anexos (Anexo II) demonstrativo de receita (documento 4) balancetes (documento 5) para afastar qualquer dúvida sobre a veracidade das informações que devem ser tomadas como precisas.

Rateio e Apropriação de Créditos – Mercado Interno NT – Bens para Revenda, Ficha 06A/16A - Apuração de créditos de PIS/Cofins.

Inicialmente, na Linha 01 – Bens para Revenda, o contribuinte diversamente do que foi referido no Relatório lança em bens para revenda, mercadorias para revenda tributadas, que são os materiais agrícolas e não tabacos como equivocadamente referido no Relatório Fiscal. Estes são adquiridos para industrialização e são considerados insumos, que são lançados na Linha 02.

Realizou o contribuinte o rateio correto, entre os meses de abril de 2007 a novembro/2008, em perfeita sintonia com o preenchimento das Dacon apresentadas e o Manual de Preenchimento da época.

Como dito, a Fiscalização para apuração do crédito dos bens utilizados para revenda (Linhas – PIS 06A/Linha 1 e Cofins 16A) considerou somente o Mercado Interno Tributado na tabela lançada no Relatório, quando o Manual de Preenchimento da Dacon não exclui o mercado interno não tributado.

Rateio e Apropriação de Créditos – Mercado Interno NT – Insumos, Ficha 06A/16A - Apuração de créditos do PIS/Cofins

O acima referido serve para o rateio na apropriação de créditos de insumos, considerando que a manifestante sempre teve receita de exportação de aproximadamente 90%, como constante do Anexo II.

Devem ser considerados todos os custos incorridos na fabricação (mesmo os custos comuns) e quanto às vendas, considera-se inclusive aquelas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, ou seja mercado interno tributado, não tributado e exportação.

A aquisição de tabacos para processamento industrial é informada na Ficha 06A linha 02 da Dacon, juntamente com os demais insumos (material de embalagem, manutenção industrial, combustível para máquinas industriais, etc.), conforme orientações constantes do Manual Dacon.

Assim, no rateio proporcional considerou MI tributada, MI N/T e Exportação, aplicando precisamente o Manual de Preenchimento.

Para tanto, ante as evidências, se alguma dúvida pairar sobre os procedimentos e preenchimento das DACON protesta pela realização de diligência para confirmar o acima referido.

PELO EXPOSTO, REQUER seja a presente manifestação de inconformidade recebida e provida para tornar sem efeito as compensações não homologadas e o ressarcimento indeferido.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o crédito em relação ao Rateio na Apropriação dos Créditos, mantendo, contudo, o acréscimo na BC referente ao Frete na revenda de bens e a glosa dos créditos extemporâneos.

Contra a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando que houve erro no valor da glosa mantida pela DRJ; não existe créditos extemporâneo por ela utilizado; e requer a exclusão do Frete na revenda da BC das contribuições.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento..

II – Definitividade da decisão administrativa

Dispõe o § único, do artigo 42, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Do que se infere do § único do dispositivo acima, é que as matérias analisadas pela decisão recorrida que não forem objeto de insurgência pela parte sucumbente tornar-se-á definitiva.

No presente caso, a decisão recorrida, após colacionar os fundamentos do despacho decisório para justificar a glosa de créditos extemporâneos, manteve o entendimento exarado pela fiscalização.

Por sua vez, a Recorrente limitou-se alegar que neste processo não há qualquer crédito extemporâneo que tenha sido utilizado pela Recorrente e, por conta disso, este capítulo recursal seria procedente.

Ledo engano. Primeiro porque a Recorrente pleiteou em sede de manifestação de inconformidade, a reversão da glosa relativa aos créditos extemporâneos; e segundo, porque a DRJ analisou tal matéria. Ou seja, a discussão atinente a glosa relativa aos créditos extemporâneos é objeto dos autos e, do contrário - *no sentido de que inexistente tal discussão nos autos*-, nada provou a Recorrente.

Assim, considerando que a Recorrente não recorreu da decisão de primeira instância que manteve a glosa tratada neste tópico, torna-se definitiva a decisão recorrida.

III – Erro de cálculo relativo ao frete

Extrai-se do recurso voluntário as seguintes alegações atinentes ao equívoco da DRJ:

7. A equivocada glosa de crédito frete. Preliminarmente tem de se corrigir um erro de cálculo do saldo glosado. Vejamos o que diz o r. acórdão recorrido:

"Assim, do valor de crédito solicitado de R\$ **8.665.868,30** deduz-se R\$ **4.975.265,86**, já reconhecido pelo despacho decisório, e R\$ 753.451,63 ($991.383,73 \times 7,6\% = 753.451,63$) referente ao frete (fl.174), resultando num saldo remanescente a favor da contribuinte no montante de R\$ 2.937.150,81.

Ex positis, Voto no sentido de julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer o crédito de R\$ 2.937.150,81 a mais do já

concedido pelo despacho decisório e homologar a compensação declarada até no limite deste valor."

8. Ora, $991.383,73 \times 7,6\%$ é igual a 75.345,16 e não 753.451,63. É flagrante o erro.

9. Assim, com decisão recorrida reconheceu parcial e adicionalmente R\$ 2.937.150,81, se aplicado o cálculo correto seria reconhecer o crédito de R\$ 3.615.257,28, restando assim uma compensação não homologada de R\$ 75.345,16.

Do que se extrai das alegações da Recorrente, é que o saldo do crédito admitido pela DRJ deveria ser maior do que restou consignado na r. referida decisão, dado que o valor da glosa mantido a título de frete seria R\$ 75.345,16, resultado da multiplicação de $991.383,73 \times 7,6\%$, e não R\$ 753.451,63, como constou.

Sem razão à Recorrente.

Primeiro que o valor mantido da glosa de R\$ 753.451,63 equivale ao correto cálculo efetuado pela DRJ que, do montante do crédito pleiteado, deduziu o valor reconhecido inicialmente no Despacho Decisório e valor revertido na decisão recorrida, conforme se verifica no demonstrativo abaixo:

VALOR DO CRÉDITO PLEITEADO	R\$ 8.665.868,30
VALOR DO CRÉDITO ADMITIDO NO DC	R\$ 4.975.265,86
VALOR DO CRÉDITO ADMITIDO PELA DRJ	R\$ 2.937.150,81
SALDO REMANESCENTE DA GLOSA	R\$ 753.451,63

Segundo, porque a conta de multiplicação constante na decisão recorrida, qual seja, $991.383,73 \times 7,6\%$, foi extraída erroneamente da decisão extraída do PA 13005.720482/2010-08, instaurado contra a ora Recorrente e, não diz respeito ao presente caso, a saber:

*Trata o presente de Pedido Eletrônico de Ressarcimento – Cofins Não Cumulativa-Mercado Interno referente ao 2º TRIMESTRE 2008, no montante de **R\$ 1.568.032,58**.*

*Irresignada com o deferimento parcial do pedido (**R\$ 82.783,43**) e a conseqüente homologação da compensação declarada até no limite do crédito reconhecido, a interessada oferece Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:*

(...)

*Assim, do valor de crédito solicitado de **R\$ 1.568.032,58** deduz-se R\$ 82.783,43, já reconhecido pelo despacho decisório, e **R\$ 75.345,16** ($991.383,73 \times 7,6\% = 75.345,16$) referente ao frete (fl.173), resultando num saldo remanescente a favor da contribuinte no montante de **R\$ 1.409.903,99**.*

Nestes termos, correto o valor da glosa mantido pela DRJ.

IV – Mérito

Meritoriamente, a questão que remanesce é relativo a exclusão ou não da BC das contribuições da receita de Frete na Revenda de Bens, conforme se infere do Relatório Fiscal:

I – FRETE NA REVENDA DE BENS

Ficha 07 A/17 A – Cálculo de Pis / Cofins

Linha 01. Receita de venda de bens e serviços

Intimado, em 18/05/2012, a apresentar cópias das notas fiscais nº 20891 a 20899 (modelo 1, série 3 – notas fiscais de revenda de adubos e fertilizantes), emitidas em 02/07/2007 e justificar o não oferecimento à tributação pelo PIS/Cofins do valor do frete relacionado nas referidas notas, o contribuinte apresentou as cópias solicitadas e informou que, no seu entendimento, o frete deve acompanhar a tributação dos produtos, ou seja, como o adubo e fertilizante tiveram suas alíquotas de PIS e Cofins reduzidas a zero pela Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, o frete deveria ter sua alíquota também reduzida a zero.

Entretanto, inexistente, na legislação vigente, previsão para que o frete relativo ao transporte de mercadorias sujeita a alíquota zero de PIS/Cofins também tenha o mesmo tratamento tributário.

Em razão do acima exposto apuramos o valor mensal de frete cobrado na revenda de adubos e fertilizantes que não foi oferecido à tributação pelo PIS/Cofins, conforme tabela abaixo:

(...)

Os valores acima relacionados foram adicionados à Base de Cálculo do mês respectivo para fins de apuração do PIS/Cofins (Ficha 07A/17A – Linha 1, do Dacon).

Em sede recursal, a Recorrente reproduzindo suas alegações de defesa, alegada que os fretes sobreditos foram acrescidos pelo Fisco na base de cálculo de PIS e COFINS pela inferência de que não devem ter redução a zero da alíquota, como ocorre na comercialização de adubos e fertilizantes, o que vale dizer que considerou os frete como receita.

Os insumos agrícolas revendidos aos produtores rurais integrados da manifestante são faturados como referido acima. O produtor indica um transportador autônomo, geralmente de sua localidade e o valor do frete varia devido a localização/distância. O frete, na modalidade CIF, é destacado na nota fiscal no campo específico e cujo valor o produtor conhece. Trata-se de mero repasse de custo, sem que exista qualquer receita de frete.

Igualmente, manifestante não tem entre seus objetivos sociais a prestação de serviços de transporte, como comprova com ajuntada de seu Estatuto Social.

Ademais, como mencionado, o frete é suportado pelo adquirente (produtor rural) o que não autoriza ao desconto de crédito tanto de PIS como COFINS.

Assim, não sendo o frete ônus incorrido pela manifestante (suportado pelo vendedor como posto acima), não lhe cabe descontar crédito e, por conseguinte incluí-lo na base de cálculo do PIS e COFINS para fins de receita.

Sem razão à Recorrente.

No caso da COFINS, as verificações efetuadas pela Fiscalização tiveram como fundamento legal as Leis n.º 10637/2002 e 10.833/2003, que instituiu a sistemática não-cumulativa de apuração da contribuição. Não se trata de regime cumulativo, como tenta transparecer a Recorrente, trazendo alegações de que receitas não operacionais não devem ser incluídas na BC das contribuições, questões estas limitadas as discussões da Lei ° 9.718/98 que, não se confundem com o regime não cumulativo.

Assim, conforme disposto naquelas normas (que tem a mesma redação PIS/COFINS), a base de cálculo era a receita bruta da venda de bens e serviços:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

(...)

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I - exportação de mercadorias para o exterior;*

(...)

Da parte do texto legal transcrito é possível determinar-se que as contribuições não-cumulativa seriam calculada com base no faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A legislação é igualmente explícita ao elencar as exclusões permitidas da base de cálculo da contribuição, bem como as espécies de receitas não alcançadas.

Assim, é possível afirmar-se que o valor do frete constante das notas fiscais emitidas pela empresa, compõe sua receita bruta, para efeito de tributação de PIS e COFINS, ou seja, se a empresa vendeu um produto/bem e, adicionalmente ao preço, cobrou pelo serviço de frete, ainda que este tenha sido prestado por terceiros, essa receita compõe seu faturamento. Ademais, se todas as receitas devem fazer parte da base de cálculo da contribuição (observadas as exclusões legais), independentemente da classificação contábil adotada, resta sem sentido a alegação de que receitas que não estão vinculadas à atividade fim da empresa não poderiam sofrer a incidência da contribuição.

Especificamente em relação ao “Fretes sobre operações que envolvam Produtos não Sujeitos aos Pagamentos das Contribuições, este relator entende que os custos de frete por estar dissociado do principal, ou seja, não possui a mesma natureza do produto transportado, deve ser passível de creditamento e, invertendo o raciocínio esposado, a receita com frete na revenda de produto não tributado, deve compor a base de cálculo das contribuições.

Com efeito, a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado e, tratando de custo da Recorrente, ele deve ser tratado com tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade e ser incluído na BC das contribuições. Soma-se à isso, que não há qualquer previsão legal neste diapasão, até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete sofreu a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado.

V – Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.