



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

Processo nº 10909.002768/2006-41
Recurso nº 256.993 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.485 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2010
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO
Recorrente ITAPINUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

PIS NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOAS FÍSICAS. DIREITO DE CRÉDITO. INADMISSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins o direito de crédito não alcança as aquisições de pessoas físicas, limitando-se às operações de pessoas jurídicas, por expressa disposição legal.

PIS NÃO CUMULATIVO. FRETES SOBRE AQUISIÇÃO DE BENS APLICADOS À PRODUÇÃO. VINCULAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA.

Os fretes incorridos na operação de compra de bens destinados à produção pode ser agregado ao cálculo das contribuições não cumulativas, todavia, é necessário que haja prova do vínculo entre estas despesas e os documentos informadores da aquisição de insumos.

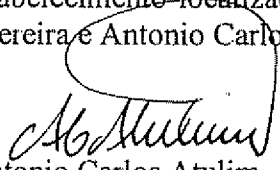
PIS NÃO CUMULATIVO. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. FRETE INCORRIDO NAS OPERAÇÕES. CARACTERIZAÇÃO COMO INCIDENTE SOBRE VENDAS.

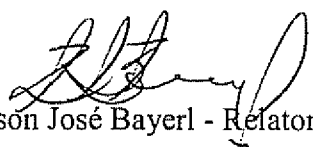
As transferências de mercadorias destinadas à exportação para estabelecimento onde se realiza operação de consolidação e armazenagem de mercadorias, cujo destino final é a comercialização, se equipara a frete sobre venda para fins de reconhecimento de direito de crédito, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de incluir no cálculo do crédito da contribuição não cumulativa os fretes relativos às operações de transferência de produtos acabados para o estabelecimento ~~localizado~~ na área retroportuária. Vencidos os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Antonio Carlos Atulim, que negaram provimento na íntegra.


Antonio Carlos Atulim – Presidente


Robson José Bayerl - Relator

EDITADO EM 11/08/2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz.

Relatório

O relatório da decisão recorrida é minucioso e apresenta as principais questões e alegações da manifestação de inconformidade, razão porque o adoto na composição deste julgado, *verbis*:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS (regime não-cumulativo), formalizado em 26/07/2006, por meio do qual a contribuinte pleiteia a repetição do montante de R\$ 190.822,66, referente ao segundo trimestre de 2006. O pedido de ressarcimento foi depois seguido de declarações de compensação, apresentadas em 31/08/2006, 14/12/2006 e 20/01/2007, nas quais a contribuinte formaliza compensações com o uso do crédito pleiteado.

Em análise do pleito, a Delegacia da Receita Federal em Itajaí/SC (DRF/Itajaí/SC) o deferiu apenas parcialmente (Parecer Saort/DRF/ITJ n.º 022/2007, às folhas 472 a 482, e Despacho Decisório, à folha 483), nos seguintes termos:

(a) homologando parcialmente as compensações objeto das DCOMP apresentadas, até o limite de R\$ 113.915,86;

(b) autorizando o ressarcimento em espécie do saldo do crédito depois da utilização na compensação indicada no item anterior;

(c) reconhecendo o crédito de R\$ 33.062,83, a ser utilizado para fins de dedução de valores apurados para o PIS em períodos posteriores.

Irresignada com a decisão da DRF/Itajaí/SC, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador - mandato à folha 557 -, a

manifestação de inconformidade 513 a 523, na qual expõe suas razões de irresignação.

Inicialmente, contesta a contribuinte o critério utilizado pela autoridade fiscal no cálculo da "proporcionalidade da receita de exportação sobre a receita bruta", fazendo-o nos seguintes termos (folhas 514 e seguintes):

Da Proporcionalidade da Receita de Exportação sobre a Receita Bruta

A Autoridade Fiscal asseverou, em seu parecer, que ao elaborar os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), fls. 150/197, a Itapinus elegeu como método de determinação dos créditos o rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita total e/ou de receitas de operações no mercado interno e de exportação, auferidas em cada mês. (...)

Ocorre que, a Autoridade Fiscal, ao calcular essa proporcionalidade, cometeu equívoco conceitual e matemático em desfavor do contribuinte.

A) Tratamento da Receita Financeira

O conceito de receita bruta "total" é aquele estabelecido pelo artigo 187 da Lei 6.404/76, que dispõe em seu inciso I que encabeça a demonstração de resultado do exercício "a receita bruta das vendas e serviços", seguida das deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos sobre vendas, resultando das sucessivas deduções a "receita líquida das vendas e serviços" (referida no inciso II), da qual será deduzido o custo das mercadorias e serviços vendidos, resultando no "lucro bruto"; segue-se então com a apresentação das despesas com vendas, das despesas financeiras deduzidas já das receitas financeiras, das despesas gerais administrativas e das demais despesas operacionais (inciso III), obtendo-se o lucro ou prejuízo operacional (inciso IV), passando-se então às rubricas não operacionais para se chegar ao resultado do exercício antes do Imposto de Renda (inciso V), e daí seguindo-se conforme determina a lei até a apresentação do resultado líquido do exercício.

O que fez a Autoridade Fiscal foi somar à receita bruta (que é única e exclusivamente a de venda de mercadorias e serviços) as receitas financeiras, para aumentar o denominador no cálculo da proporção das exportações sobre a receita bruta total.

Ora, o Código Tributário Nacional em seu artigo 110 é cristalino ao estabelecer que a legislação tributária não pode alterar o conceito ou alcance dos institutos de Direito, não havendo espaço no caso para que a Autoridade Fiscal interprete o termo "receita bruta total" de modo a englobar as receitas financeiras,

que somente compõem a demonstração do resultado da empresa após a demonstração de sua performance com as vendas (de produtos e serviços).

Do equívoco manifesto decorreu a utilização de um percentual menor para o cálculo do crédito de PIS e COFINS passível de restituição, que deve ser retificado.

B) Tratamento das Receitas de Vendas Dos Bens Adquiridos com Fim Específico para Exportação

Conforme o referido parecer, a requerente adquiriu mercadorias de terceiros, recebidas com fins específicos de exportação, as quais foram registradas na sua escrita fiscal sob os CFOP 1.501 e 2.501 (...). O art. 3º, § 8º da Lei n. 10.637, de 2002, prescreve a forma de determinação dos créditos da contribuição:

"Art. 3º ...

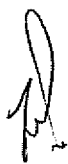
(...)

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

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês." (grifos nossos)

Ainda conforme o parecer, os mesmos critérios de rateio são definidos para a determinação dos custos e despesas vinculados à exportação nos termos do art. 6º (...). De fato, em obediência ao disposto no § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833, de 2003, a requerente não inseriu na base de cálculo do crédito as aquisições de mercadorias recebidas de terceiros com fim específico de exportação. Entretanto, na formação da receita da exportação, utilizada para o cálculo do rateio proporcional entre as receitas obtidas nas operações no mercado interno e nas operações de exportações, encontram-se incluídas as receitas obtidas com as exportações destes produtos.

Os §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei n. 10.833/03 dispõem acerca da utilização privilegiada dos créditos decorrentes das operações de exportação. Além do desconto do valor apurado de contribuição a pagar, na forma do art. 3º do citado diploma, os créditos de exportação podem ser utilizados na compensação com débitos próprios relativos a outros tributos e, ainda, podem ser ressarcidos, na forma da legislação aplicável à matéria. Ou seja, os créditos de exportação são diferenciados, têm utilização especial.



Tendo em vista que a contribuinte não possui sistema integrado de contabilidade, e, considerando os §§ 3º e 4º do art. 6º conjugados com o § 8º do art. 3º da lei em comento, o valor dos créditos de exportação deve ser determinado aplicando-se, aos custos, despesas e encargos comuns, a relação percentual entre a receita de exportação, cujos custos dão direito a créditos, e a receita bruta total (critério de rateio proporcional). Desta forma, o resultado das operações da empresa como comercial exportadora, quando tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, não deverá ser compreendido como receita de exportação, na acepção do § 3º do art. 6º.

Não poderia ser diferente, se os custos, ligados ao resultado da contribuinte, como comercial exportadora, não geram créditos, então não podem, igualmente, ser levados em conta no cálculo do rateio para se determinar percentuais de determinação de créditos.

(...)

Considerando a exclusão das receitas de vendas dos bens adquiridos com fim específico de exportação, teremos a seguinte proporção entre a receita de exportação decorrentes de aquisições de bens e serviços que geram direito ao crédito e a receita bruta total e, a ser aplicada sobre os valores dos custos, despesas e encargos comuns, incorridos no mês e vinculados à receita de exportação: (...).

Em suma, a Autoridade Fiscal não considerou as receitas de vendas dos bens adquiridos com fim específico de exportação, nas receitas de exportação, mas, também não excluiu essas mesmas receitas de vendas (dos bens adquiridos com fim específico de exportação) da receita bruta, para fins do cálculo da proporcionalidade entre a receita de exportação e a receita bruta.

Assim sendo, por mais esta razão, restou matematicamente incorreto o cálculo, diminuindo-se o percentual do crédito do PIS e COFINS passível de restituição.

Veja-se que, do mesmo artigo 187 da Lei 6.404/76 se infere que não é correto, em absoluto, adicionar ou subtrair qualquer valor de uma das linhas do demonstrativo de resultados. Para serem segregadas de uma análise determinadas operações do contribuinte, a exclusão de seus valores há que ser feita em todas as linhas afetadas, ou de modo vertical, sem o que a distorção será o único resultado.

Pois bem, o que a Autoridade Fiscal defende, em resumo, é que somente deveriam ser consideradas para o fim do cálculo da proporcionalidade as operações próprias do contribuinte (eliminando-se aquelas em que o contribuinte figura como mero canal de exportação de terceiro).

Para atingir esse desiderato, tudo o que fosse referente a essas operações a serem segregadas deveriam ser excluídos do demonstrativo de resultados, de modo a se obter um demonstrativo de resultados apenas das operações ditas próprias; feito isso, os cálculos de proporções estariam corretos.

Mas, não foi isso que fez a Autoridade Fiscal. Ela simplesmente tomou o demonstrativo de resultados da Requerente (original, com todas as operações realizadas no período), dele retirou a receita bruta correspondente a todas as operações (à qual somou indevidamente as receitas financeiras, como visto acima), e, quando tomou as receitas de exportação, para o cálculo da proporcionalidade, delas excluiu as receitas de vendas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

Resumindo, as receitas de vendas de bens adquiridos com fim específico de exportação não foram consideradas receitas de exportação, o que diminuiu o numerador da fração para o cálculo da proporcionalidade, mas isso foi feito sem que o denominador dessa fração (que é a receita bruta) fosse ajustado para não contemplar as operações de exportação indireta.

Isso resultou em indevida redução do percentual de créditos passível de restituição, que deve ser corrigido.

A seguir, contesta a contribuinte a glosa dos créditos relativos às aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas. Alega que:

(a) "[...] tal glosa não merece prosperar porque mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo (florestal, no caso) diretamente de produtor rural, pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias, as contribuições, haja vista que elas incidiram em todos os insumos ou produtos adquiridos no mercado e empregados pelo fornecedor (produtor rural pessoa física) no respectivo processo produtivo"; (folha 518)

(b) "[...] trata-se de norma não isonômica aquela que restringe o direito ao crédito das contribuições aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, porque tanto nas cadeias de produção de que participam pessoas físicas como nas que participam pessoas jurídicas e nas que ambas participam, incide o tributo em questão, que vai se acumulando. Como os produtos rurais são em sua maioria *commodities* (e a madeira em tora é uma *commodity*), com seu preço regulado e ditado pelo mercado, não permitir o crédito das entradas de produtores rurais pessoas físicas, para a anulação dos efeitos da incidência do tributo nas etapas anteriores, significa prejudicar sobremaneira esses produtores, e os adquirentes de seus produtos, com grave consequência de desequilíbrio no mercado, que irá preferir fornecedores organizados como pessoas jurídicas" (folha 518);

(c) "[...] para o produtor rural pessoa jurídica, a legislação já assegura o aproveitamento dos créditos sobre suas entradas (o que a pessoa física não tem assegurado), sendo falacioso o argumento de que o adquirente não pode fazer o crédito porque não haveria a incidência da contribuição na etapa da aquisição. Tal falacioso argumento leva somente à cumulatividade da contribuição, o que é vedado pela Constituição" (folha 518);

(d) "Os tributos, efetivamente, não podem ter esse efeito, de penalizar quem escolha por uma ou outra forma de organização de sua atividade, ou de

prejudicar um agente frente ao outro na competição para a colocação de seus produtos" (folha 518);

(e) "[...] o direito ao crédito é análogo ao direito ao crédito presumido de IPI, que a Requerente gozava até o momento em que passou a se sujeitar à não-cumulatividade das contribuições, deixando de ser tributada pelo lucro presumido e passando para o lucro real" (folha 518). Traz exemplos da jurisprudência administrativa e judicial, nos quais está expresso que, no caso do crédito presumido do IPI, não cabe a distinção entre aquisições feitas junto a pessoas físicas e aquisições feitas junto a pessoas jurídicas.

Defende, assim, o reconhecimento do direito ao crédito de PIS relativo às aquisições de toras de *pinus* junto a pessoas físicas.

Continuando suas contestações, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos vinculados às despesas de armazenagem e frete nas operações de venda. Neste sentido, assim se expressa:

No parecer homologado, no item 43, afirmou-se que da análise dos serviços de fretes apresentado pela requerente às fls. 441/462, constata-se que essas despesas decorrem de gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais, descrito pela requerente como fretes para exportação, não integrando a "operação de venda" referida no dispositivo legal acima referido. Os conhecimentos de transporte estão vinculados às notas fiscais de saídas emitidas pela requerente nas operações de remessa para fins de exportação, destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa. De fato, constituem despesas operacionais que não geram crédito para dedução do PIS por falta de previsão legal.

A Requerente não concorda com a glosa em comento.

As despesas com os fretes referidos no relatório são aquelas registradas na conta contábil 42200054407, descritas como Frete Rodoviário Nacional, e não se tratam de gastos com transporte de produtos em meras transferências entre filiais, mas sim de frete dos produtos para o porto, que é, em realidade, o frete de mercadorias para a exportação, que sem dúvida alguma enseja o crédito das contribuições.

Explica-se: a Requerente vende suas mercadorias, basicamente, para clientes domiciliados no exterior, comercializando tais produtos com o compromisso de entrega no porto de embarque, onde se dá a tradição.

Para ensejar a tradição da mercadoria vendida, as filiais da Itapinus remetem as mercadorias acabadas, com destino à exportação, diretamente para a cidade portuária.

Ocorre que a estrutura portuária do País é demasiadamente precária. Assim, o porto (que é onde deveriam se formar os lotes das mercadorias e se aguardar a chegada do navio para seu embarque), não dispõe de espaço físico suficiente para o armazenamento destas mercadorias.

Então, a empresa se viu obrigada a alugar armazém próximo ao porto, onde instalou estabelecimento seu, para que ali sejam formados os lotes das mercadorias e estes sejam devidamente acomodados à espera do atraque do navio.

De sorte que as mercadorias, provenientes das filiais, ao chegarem à cidade portuária, vão direto para os armazéns da própria da empresa, onde são formados os lotes os quais, no momento em que o navio atraca no porto, são embarcados.

Seria exatamente a mesma despesa de frete de venda se os lotes se formassem no próprio porto ou no estabelecimento industrial, mas, o primeiro não tem estrutura para albergar a mercadoria à espera do navio e, a partir do segundo, não haveria condições físicas da mercadoria ser deslocada de uma única vez por toda a distância para embarque no navio.

Então, num ou noutro momento o movimento da mercadoria até o porto aconteceria, e não é possível desclassificar o crédito pelo fato da Requerente organizar a sua atividade de modo a armazenar as mercadorias que fabrica próximas ao local de sua tradição por ocasião da venda.

Também não se pode perder de vista que a madeira tipo exportação tem bitolas e medidas especiais, não servindo para a comercialização no mercado interno. Uma vez fabricada, ela só tem um destino: o cliente no exterior. Desta forma, não haveria sentido em transportar a mercadoria inteiramente acabada de uma filial à outra, sendo a exportação o único objetivo, se tal não se fizesse já como antecipação de parte da etapa de entrega da mesma ao adquirente.

Assim, não é correta a interpretação dessa operação feita pela Autoridade Fiscal como transferência porque ela é, em realidade, o frete da exportação (da venda), suportado única e exclusivamente pelo vendedor. Como o próprio parecer elucida, a base legal para crédito da COFINS sobre fretes nas operações de venda está contida no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, combinado com o parágrafo 3º do mesmo artigo. O artigo 15 da mesma Lei 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (Lei 10.865/04), estendeu referida possibilidade à Contribuição para o PIS.

Nesse particular, a Lei autorizou o crédito calculado em relação ao "frete na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor".

A Requerente, sem dúvida, se enquadra em tal previsão, eis que é ela quem paga o frete; a mercadoria é transportada por sua conta e risco até o porto de destino, onde se dá a tradição (entrega). Assim sendo, o dispêndio com o referido transporte é registrado como despesa operacional (com vendas) na escrituração contábil da Requerente.

Neste sentido foi a solução da Consulta n. 102/2004, oriunda da SRRF da 8ª Região Fiscal.

"PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS. Os valores referentes aos fretes contratados para transporte de insumos, aplicado na fabricação de produtos, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS. Os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS, a partir de 10 de fevereiro de 2004. Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º inciso 11; Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 358, de 2003 e Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, 1X, 15 e 93. TIRSO BATISTA DE SOUZA - CHEFE. (Data da Decisão: 30/03/2004)."

Portanto, a Requerente faz jus ao crédito correspondente aos custos com fretes nas operações de venda (frete rodoviário nacional), independentemente de ser obrigada, pela precária estrutura portuária, a manter um armazém seu na cidade portuária, merecendo reforma a decisão neste tocante.

A seguir, contesta a contribuinte a glosa dos créditos relativos às despesas com fretes vinculados a operações de compra, nos seguintes termos:

No item 38 do Parecer, a Autoridade Fiscal glosa os fretes sobre compras, suportados pela Requerente, sobre as quais não há qualquer dúvida de que o crédito é pertinente.

Trata-se de fretes na aquisição de insumos, sendo manifestamente improcedente a glosa.

Assim, além das despesas equivocadamente classificadas como de transferência de mercadorias entre filiais, todas as demais objeto das relações em anexo (e dos documentos anexados por cópia a esta manifestação de inconformidade) devem ser excluídas da glosa, com a conseqüente homologação do crédito pretendido pela Requerente.

Ao final de sua manifestação de inconformidade, declara a contribuinte que concorda com o restante dos fundamentos e das glosas ao crédito originalmente pleiteado e sumariza seus pleitos:

(a) retificação do equívoco da autoridade fiscal relacionado com a apuração de um percentual menor para o cálculo do crédito do PIS passível de restituição;

(b) cancelar a glosa dos créditos vinculados à aquisição de toras junto a pessoas físicas;

(c) cancelar as glosas dos créditos vinculados às despesas com frete e outras que estariam comprovadas."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC examinou as razões de inconformismo deduzidas pelo contribuinte e concluiu deferir em parte a solicitação aviada, excluindo do cálculo da proporcionalidade - receita bruta e a receita de exportação -, para fins de rateio dos créditos, as receitas financeiras e as aquisições com o fim

específico de exportação. Respeitante à glosa de créditos apurados sobre as aquisições de pessoas físicas, asseverou a impossibilidade de seu reconhecimento por expressa disposição legal (art. 3º, § 3º, I da Lei nº 10.637/2002), já no que toca aos créditos vinculados às transferências entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica e as aquisições de insumos, aduziu, em relação a esta última, que, nada obstante o direito ao pertinente creditamento, a glosa se mostrou correta em face da documentação apresentada, porquanto não havia vinculação entre os conhecimentos de transporte e as aquisições de insumos; em relação à outra situação, isto é, os fretes sobre transferências, argumentou que não estariam abrangidas pelo disposto no art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03 posto que, em interpretação literal, apenas os fretes sobre as operações de venda confeririam o direito altercado, ainda que os conhecimentos de transporte estejam atrelados a remessas para fins de exportação.

Em recurso voluntário o contribuinte se contrapõe ao não reconhecimento de seu direito creditório em relação às aquisições de pessoas físicas, por entender que há embutido no custo de aquisição destes insumos uma parcela de incidência das contribuições que se cumula, a par de ser dispensado tratamento anti-isonômico em relação a aquisições de pessoas jurídicas, o que causaria distorções no mercado produtor, passando a discorrer sobre aspectos econômicos da medida. No que concerne às despesas de frete nas operações de compra de insumos, limitou-se a afirmar que o crédito é pertinente sendo manifesta a improcedência da glosa, sem rebater especificamente a justificativa apresentada pela decisão recorrida, consoante a qual não havia prova que os conhecimentos de transporte se vinculariam a aquisições de insumos, não acostando o contribuinte qualquer elemento de prova em sentido contrário. Em relação às despesas de fretes sobre as remessas para exportação não admitidas no cálculo, o contribuinte fez os seguintes esclarecimentos:

1. Os fretes em questão encontram-se registrados na contabilidade sob a rubrica “42200054407 – Frete Rodoviário Nacional”,

2. A mercadoria acabada, vendida para clientes no exterior, é remetida pelas filiais, com destino à exportação, diretamente para a cidade portuária;

3. Em função da precariedade da estrutura física do porto de embarque, o contribuinte se viu na contingência de locar um armazém, instalado e registrado como estabelecimento filial, para finalização dos procedimentos de formação dos lotes de madeira para embarque, onde permanecem estocados aguardando a embarcação que fará o transporte.

Prossegue argumentando que tais despesas seriam admitidas se estas operações fossem efetuadas no armazém portuário ou por embarque direto a partir do estabelecimento matriz, no entanto, tal modo de operação é inviável, seja pela limitação física da zona de embarque marítimo, seja pela impossibilidade logística de transferir toda a madeira diretamente para embarque, quando da atracação do navio que faria o transporte internacional, o que, todavia, não poderia impedir o direito de crédito vindicado pela simples forma de organização por ele adotada.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, o que impõe o seu conhecimento.

A primeira das questões submetidas a reexame por este colégio diz respeito às glosas pelas aquisições de insumos (madeira em toras) realizadas de pessoas físicas, na linha argumentativa que tal medida acarretaria afronta ao princípio da isonomia, além de gerar desequilíbrio econômico no setor específico.

Neste diapasão, tanto a Lei nº 10.637/2002, que disciplina a não cumulatividade do PIS/Pasep, como a Lei nº 10.833/03, que o faz em relação à Contribuição para Financiamento para a Seguridade Social – Cofins, por intermédio de seus § 2º, I e § 3º, I e II, são uníssonas em destacar que o direito de crédito se restringe aos bens e serviços adquiridos e/ou custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, a par de vedar explicitamente tal possibilidade de creditamento à mão-de-obra paga a pessoa física.

Dessarte, as pessoas físicas não figuram dentre os contribuintes de tais exações, de modo que, em atenção à técnica de incidência tributária não cumulativa, as despesas incorridas a elas atinentes, ainda que realizadas por pessoas jurídicas submetidas a tal sistemática, não garantem direito de crédito em relação a tais operações.

As razões de ordem econômica levantadas, por seu turno, se revelam hipotéticas, porquanto não aferíveis de maneira efetiva, mormente quando envolvem *commodities*, como o caso da madeira - na afirmação da recorrente -, eis que seus preços são fixados no mercado internacional sem levar em consideração especificidades da política econômica ou tributária deste ou daquele país.

Reconhecer o direito rogado implicaria a concessão de crédito presumido sem o devido alicerce legal, em clara afronta ao disposto no art. 150, § 6º da CF/88, que exige lei especial que regule exclusivamente a matéria.

Demais disso, ainda que pudessem ser tomados como procedentes aludidos fundamentos, não seria possível adotá-los em contrariedade ao texto legal.

Como já consolidado na jurisprudência administrativa, não compete às instâncias julgadoras componentes da estrutura do Poder Executivo avaliar a opção político-legislativa ou mesmo aspectos axiológicos da legislação pátria, bem assim, a constitucionalidade de suas normas, como se requer.

A matéria vem estampada na súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Recentemente o Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, foi alterado para incluir expressa vedação neste sentido, nos termos do art. 26-A, na redação conferida pela Lei nº 11.941/2009, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Note-se que o caso *sub examine* não se emoldura à exceção prevista no parágrafo sexto acima transcrito, de tal sorte que deve ser mantida a glosa argüida.

Da mesma forma não é possível acolher o pleito de reforma da decisão em relação ao direito de crédito pertinente aos supostos fretes incidentes sobre as aquisições de insumos, cujo expurgo foi providenciado pela unidade que examinou o ressarcimento apresentado, pois, como apontado no decisório de primeira instância, não há prova da vinculação entre eles e as compras de bens aplicados na produção.

Não se trata aqui de discutir o direito em tese ao vindicado creditamento, até porque sua aceitação em âmbito administrativo é recorrente, não originando celeumas, de maneira que, a mim, revela-se estéril qualquer debate neste sentido. A questão é de prova. O contribuinte não trouxe, seja na impugnação, seja nesta instância especial, qualquer elemento que demonstrasse a atrelagem questionada, limitando-se a afirmar, laconicamente, que se cuidam de fretes sobre aquisição de insumos.

Logo, não merece reparo, neste ponto, a decisão vergastada, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Por derradeiro, analiso a irresignação atinente à inadmissão dos fretes incidentes sobre as operações de transferência dos produtos acabados destinados à exportação, das filiais/matriz ao estabelecimento consolidador, por assim dizer, da carga, cuja glosa decorreu do raciocínio consoante o qual, tratando-se de “*mero deslocamento de mercadorias (prontas para a venda) de estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor*”, em interpretação literal não se configuraria frete sobre venda.

Como já relatado alhures, a adoção do *modus operandi* logístico pelo recorrente se deveu à precariedade da estrutura física do porto de embarque, o que o obrigou a locar um armazém, instalado e registrado como estabelecimento filial, para finalização dos procedimentos de formação dos lotes de madeira para embarque, onde permanecem estocados aguardando o navio que fará o transporte.

A decisão recorrida detalha cabível a exclusão destes fretes porque, vislumbrando uma simples transferência de produtos entre estabelecimentos, não se enquadrariam nas 03 (três) hipóteses que garantiriam o direito de crédito, como se extrai do seguinte excerto:

Pois bem, feito este histórico, infere-se que a legislação posta expressamente permite o creditamento de valores relativos a despesas com frete de mercadorias em três hipóteses. A primeira, estabelecida no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, refere-se ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria pode ser somado ao custo da mercadoria. A segunda hipótese é a de se entender a despesa com frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002). A terceira hipótese é a do inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, que se refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Analizando as hipóteses previstas na legislação, conclui-se que, no caso de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, o pagamento de frete poderá ser creditado da base de cálculo da contribuição não-cumulativa quando se enquadrar em uma das três hipóteses acima relacionadas.

Como no caso concreto que aqui se tem o transporte entre filiais somente ocorre quando o processo de industrialização (beneficiamento) das madeiras já finalizou e as mercadorias estão prontas para serem comercializadas, excluem-se as duas primeiras hipóteses de creditamento das despesas com frete de mercadorias. Resta, então, a terceira possibilidade – o custo do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em interpretação literal da legislação, verifica-se que somente dará direito ao crédito o frete contratado relacionado a uma operação de venda.

O mero deslocamento de mercadorias (prontas para a venda) de estabelecimento industrial até o estabelecimento distribuidor, onde ocorrerá a efetiva venda, não integra a “operação de venda”. Trata-se tão-somente de transporte interno de mercadoria acabada e não de despesas com fretes utilizados na operação de transporte na venda de mercadoria ao cliente

adquirente. Assim, no caso concreto que se analisa, se a venda das mercadorias transportadas ocorrer na filial-armazém, não pode esse frete ser entendido como frete na operação de venda.

Nada obstante a inteligência da exegese, com a devida vênia, dela discordo, eis que fundada em singela interpretação literal, olvidando-se que a própria admissão do frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção é fruto de interpretação extensiva empreendida pelos órgãos consultivos e julgadores da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Com efeito, não há nas leis de regência das contribuições não cumulativas, com a ressalva de desconhecimento meu, qualquer disposição específica que preveja apuração de crédito em relação a tais despesas. Aliás, como exposto pela própria decisão recorrida, seu acolhimento deflui de sua caracterização como um custo de aquisição do insumo ou de se entendê-lo como um serviço aplicado à produção.

Portanto, qual a justificativa para aplicação de duas técnicas interpretativas distintas para situações assemelhadas (sim, porque o frete ora questionado representa um custo, senão de produção, diretamente relacionado à operação de venda)? Porque o frete sobre compra de insumo admite interpretação extensiva e o frete sobre venda exige interpretação literal? Respaldo no art. 111 do Código Tributário Nacional? São indagações sem resposta plausível.

A meu sentir, a interpretação mais consentânea com o espírito da lei perpassa pela adoção de um conceito amplificado da expressão frete sobre venda, inclusive em função da própria disposição literal da lei, que se refere ao frete sobre a operação de venda, para o fim de abarcar casos como o que se apresenta.

A situação descortinada subsume-se perfeitamente ao princípio hermenêutico segundo o qual onde há a mesma razão, deve haver o mesmo direito (*Ubi eadem ratio ibi idem jus*).

Se é certo que, isoladamente, o frete debatido recai sobre transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, parece-me inegável que, na configuração logística adotada, por contingência, diga-se, pelo recorrente, este custo encontra-se embutido na própria operação de venda.

Como fato incontroverso admitido no processo - ao menos não foi objeto de contradição na decisão de piso -, no estabelecimento de destino dos produtos destinados ao exterior, além do armazenamento desta mercadoria, ocorre a consolidação da carga, através da formação de lotes de madeira para embarque, conformando-se em providência necessária e componente da operação comercial.

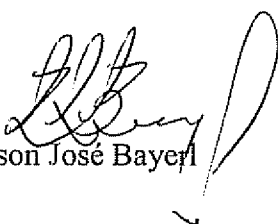
Como acertadamente sustentado pelo recorrente, seria a mesma despesa de frete sobre venda se a consolidação da carga fosse realizada na área portuária, não sendo possível desclassificar o crédito em função da forma de organização de sua atividade comercial, principalmente quando esta escolha se dá por necessidade operacional e é a única viável existente.

Outrossim, reforça o cabimento deste entendimento um outro argumento tocante ao reconhecimento de crédito pelas despesas de armazenagem arcadas pelo contribuinte, uma vez que, mesmo se admitindo que tal frete não se prende a uma operação de venda, o que se faz como exercício de raciocínio, ter-se-ia de admiti-lo como um custo de armazenagem.

De outra banda, registro que as notas fiscais de saída foram emitidas como remessa para fins de exportação e vinculados os fretes a tais operações, sendo que em momento algum foi redargüida a ocorrência das operações de exportação envolvidas no crédito em tela.

Com estas considerações, concluo assistir razão ao recorrente quanto à admissão dos fretes glosados pela Administração Tributária tocantes às operações de transferências de produtos acabados para o estabelecimento localizado na área retroportuária, aqui contestados, caracterizada tal movimentação como operação de venda de mercadoria destinada ao exterior, mantidas as exclusões quanto às aquisições de insumos de pessoas físicas, por ausência de previsão legal, e os fretes supostamente incorridos em aquisições de insumos, por falta de prova.

É como voto.


Robson José Bayer

