



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

Processo nº 11030.000596/2007-91
Recurso nº 876.225 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.506 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 02 de junho de 2011
Matéria Ressarcimento COFINS
Recorrente Comil Carrocerias e Ônibus Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. GLOSA DE VALORES. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA INTERESSADA. CAUSA DE NULIDADE NÃO MATERIALIZADA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. A nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais indeferiu o pleito da interessada, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao administrado pela Constituição Federal, direito este cujo exercício restou materializado nas alegações aduzidas na peça recursal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO FUNDADO EM DESPESAS DE FRETES INTERNACIONAIS ONDE NÃO HOUE A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é vedado o direito a creditamento decorrente da aquisição de serviços de fretamento não sujeitos ao pagamento da contribuição, cuja contratação foi meramente intermediada por despachantes aduaneiros e pessoas jurídicas que se

dedicavam à atividade de agenciamento de fretes internacionais, operados por empresa com sede no exterior.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade aduzida pela interessada e, no mérito, para negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Santa Maria (fls. 923/931), a qual, por unanimidade de votos, não acolheu os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que reconheceu apenas em parte pleito relacionado a direito creditório relativo à COFINS não-cumulativa de competência do 4º trimestre de 2006.

Quanto à parte rejeitada do pleito, foram glosados os valores correspondentes às despesas com fretes marítimos internacionais prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, posto que referidas despesas não teriam sido alcançadas pela COFINS.

Inconformada, a pleiteante formalizou manifestação de inconformidade onde apresentou os argumentos na sequência descritos.

Sobre a exclusão das despesas com fretes marítimos internacionais da base de cálculo da contribuição, aduz o seguinte:

- a) que o termo de verificação fiscal seria nulo por falta de fundamentação legal, face à inobservância aos incisos IV, art. 10, II, art. 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, e I, art. 50 da Lei nº 9.784/99;
- b) que o art. 110 do CTN teria vedado qualquer alteração ou restrição infraconstitucional tendente a limitar a aplicabilidade da sistemática da não-cumulatividade, a qual, à luz da Constituição Federal, permitiria a manutenção e o crédito do tributo sobre a totalidade dos produtos ou bens adquiridos, sem exceção;
- c) que, por força do art. 3º da Lei nº 10.637/02, a operação não poderia ser onerada pelo custo representado pelo *quantum* do bem, serviço ou

mercadoria adquirida, como no caso da empresa, que apurou e escriturou os créditos da contribuição resultantes das despesas com fretes marítimos incorridas, indispensáveis à vazão de suas carrocerias e ônibus para clientes sediados no exterior;

d) que a apuração dos créditos encontraria amparo expresso no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, e que a despesa passível de creditamento teria como requisitos únicos os dispostos no inciso II do § 3º do art. 3º da referida Lei, tendo a empresa observado rigorosamente os pressupostos exigidos, sobretudo porque os créditos da COFINS seriam indiscutivelmente decorrentes de fretes marítimos adquiridos e pagos à pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil;

e) que não poderia haver dúvidas acerca da regularidade dos créditos calculados sobre os fretes marítimos, seja porque foram eles adquiridos de pessoas jurídicas constituídas e operantes no País, seja porque foram pagos (creditados) às mesmas, também em território nacional, resultando ser forçoso reconhecer que estariam preenchidos todos os requisitos dos incisos I e II, § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.833/03;

f) que referido serviço não poderia se enquadrado como insumo, mormente porque ditos fretamentos não são aplicados, transformados fisicamente, ou mesmo consumidos no processo de industrialização desses bens;

g) que qualquer outro juízo fiscal cujo intento seja o de elastecer o alcance da restrição contida na norma esbarraria no princípio da tipicidade cerrada (reserva legal) e nos rigores dos comandos prescritos pelos arts. 97, 142 e 108 e §§ do CTN.

Em seu pedido final, se manifesta pela nulidade do despacho decisório atacado.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, de cuja decisão a pleiteante fora cientificada em 24/02/2010 (fls. 933).

Inconformada, a empresa, em 26/03/2010, apresentou o recurso voluntário de fls. 934/950, onde se insurge contra a decisão recorrida com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, aduzindo em acréscimo, notadamente, que os pagamentos relativos aos fretes teriam sido realizados a pessoas jurídicas/sucursais domiciliadas no país, embora com sede no exterior, mas que isso não obstaculizaria o creditamento em litígio, amparado que estaria pela lei nº 10.833/03, em cuja redação inexistiria “[...] menção à ‘sede’ da pessoa jurídica contratada para o fretamento, conquanto esteja ela **‘domiciliada’ no país!**”.

Apresenta, ainda, uma “questão de ordem” onde alega que o acórdão vergastado seria nulo por falta de exame de argumentos relacionados à ilegalidade ou à inconstitucionalidade da norma. Neste comenos, entende que referida autoridade poderia reconhecer (e não declarar) a inconstitucionalidade ou ilegalidade indireta de atos administrativos.

Diante do exposto, requer a reforma do acórdão vergastado para “**JULGAR/DECLARAR.**”

- a) o despacho decisório inválido ou improcedente; e,
- b) o direito creditório calculado sobre as despesas com fretes marítimos e sua utilização para ressarcimento ou compensação;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Ainda em sede de preliminar, o exame da lide envolve análise de aduzida nulidade a qual, adianto, está afastada, mas cujas razões serão demonstradas quando do exame do mérito, dado o liame que existe entre os argumentos em prol da nulidade apresentados pela recorrente e as questões relativas aos fundamentos da lide analisadas.

Adiante-se, apenas, em relação à “questão de ordem” apresentada pela recorrente (onde esta defende a nulidade do acórdão vergastado por falta de exame de argumentos relacionados à ilegalidade ou à inconstitucionalidade da norma), que, de fato, é vedado à instância administrativa negar a aplicação de lei que entenda inconstitucional, assunto, inclusive, pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos de sua Súmula no 02, segundo a qual “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Como se sabe, o julgador administrativo está, sim, vinculado à legalidade estrita, por força do disposto no artigo 116, III, da Lei no 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF no 256, de 22/06/2009. Compete ao julgador administrativo, no entanto, examinar e interpretar as normas, resolvendo, pela técnica interpretativa, eventuais lacunas ou antinomias encontradas na legislação aplicável ao caso fático, não representando nulidade o fato de referida autoridade haver dado maior relevo a determinada conduta prescrita em ato normativo que julgou ser mais específico para o caso, em detrimento de outros mais genéricos ou que entendeu não se subsumirem à realidade examinada.

Rejeita-se, pois, a tese de nulidade relativamente à alegada falta de análise de ilegalidades ou inconstitucionalidades contidas nas normas de regência.

Conforme relatado, vê-se que a contenda envolve discussão acerca de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, de competência do quarto trimestre de 2006, onde parte do direito creditório não foi reconhecido em decorrência da exclusão da base de cálculo dos valores correspondentes às despesas com fretes marítimos internacionais prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, despesas estas não alcançadas pela COFINS e pelo PIS.

Porém, antes da análise dos pontos trazidos à discussão, convém sejam feitas breves considerações acerca do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a grande similitude entre os regimes de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as alíquotas das contribuições em evidência são, em regra, de, respectivamente, 1,65% (artigo 2º da Lei nº 10.637/2002) e 7,6% (artigo 2º da Lei nº 10.833/2003). No entanto, as leis instituidoras do regime da não-cumulatividade prevêem hipóteses legais que ensejam a aplicação de bases de cálculo e de alíquotas específicas, nos termos dos parágrafos objeto dos correspondentes artigo 2º de cada uma das leis em comento, dentre as quais a condição prescrita pelo inciso III do § 1º dos respectivos artigo 2º (incluídos pela Lei nº 10.865, de 2004), que determina a aplicação do disposto no artigo 1º da Lei 10.485, de 3/07/2002, para os produtos ali elencados (onde se enquadra a mercadoria industrializada pela reclamante), dispositivo este que estipula a alíquota de 2% para o PIS/Pasep a ser aplicada sobre uma base de cálculo reduzida em 48,1%, conforme se observa abaixo:

Lei 10.485, de 3/07/2002

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º O disposto no caput, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

[...]

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01

(somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Doravante, voltaremos a essa questão.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Nesse caso, as leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

Feitas as observações de natureza mais geral sobre o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, passemos para os pontos especificamente relacionados à lide.

Do alegado direito a creditamento da COFINS pela realização de despesas com freteamento

Conforme já revelado, a legislação pertinente ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Referidas leis, no entanto, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º (com as alterações implementadas pela Lei nº 10.865, de 2004), fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela, como, por exemplo, aquela objeto de seu inciso II, segundo o qual não dará direito a crédito 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”*.

Quanto às despesas com armazenagem e fretes, interessante observar que a possibilidade de utilização dessas despesas para fins de apuração de créditos decorrentes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS se encontra explicitada no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 (relativa à COFINS não-cumulativa), inciso este que, por força do disposto no artigo 15, inciso II, da referida Lei, é aplicável também para o PIS/Pasep não cumulativo. Para maior clareza reproduzo os preceitos legais em comento:

Lei 10.833/03

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

[...]

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

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

A motivação arguida pela autoridade recorrida para indeferir o direito ao creditamento sobre referidas despesas foi a não-incidência da COFINS sobre os fretes marítimos internacionais prestados por empresas domiciliadas no exterior.

Inicialmente, não se questiona que o ônus das operações com frete tenha sido integralmente suportado pela reclamante. O motivo para a glosa de tais despesas, como consignado no termo de verificação fiscal, foi a contratação de fretes com empresas domiciliadas no exterior. Com efeito, os incisos I e II do § 3º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 restringem o direito ao crédito: *I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*. Ademais, prescreve o inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (acima já referenciado):

§ 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)

Contraditando não haver desobedecido a esses preceitos, a reclamante insiste que os créditos da COFINS em contenda advêm de fretes marítimos “adquiridos” e “pagos” a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Especificamente, assevera que os pagamentos relativos aos fretes teriam sido realizados a pessoas jurídicas/sucursais domiciliadas no país, embora com sede no exterior, mas que isso não obstaculizaria o creditamento em litígio, amparado que estaria pela lei nº 10.833/03, em cuja redação inexistiria “[...] menção à ‘sede’ da pessoa jurídica contratada para o fretamento, conquanto esteja ela “**domiciliada**” no país!”.

No entanto, segundo o termo de verificação fiscal e decisão vergastada, o agenciamento dos serviços de fretamento foi intermediado por despachantes aduaneiros e pessoas jurídicas que se dedicavam à atividade de agenciamento de fretes internacionais. Nesse diapasão, consta da decisão recorrida:

Muito embora o ônus das operações de frete tenha sido suportado pela empresa (vendedora), se pode inferir pelos documentos de fls. 82/95 que o fretamento dos bens que vendeu ao mercado externo foram operados por empresas cuja sede está no exterior, sendo que, conforme informado pela Fiscalização, o agenciamento daqueles serviços foram intermediados por despachantes aduaneiros que atuavam como representantes da contribuinte. Atente-se que a empresa nada manifestou a este propósito em sua peça de descontentamento, sendo de ser salientado que daquilo que fundamentado pela Fiscalização, entende-se que na verdade a contribuinte contratava, também, pessoas jurídicas domiciliadas no País que se dedicavam à atividade de agenciamento de fretes internacionais, fazendo o pagamento do serviço de transporte para elas.

Nesse caso, é preciso ressaltar que tais agenciadores não prestam o serviço de transporte, não sendo eles os recebedores do pagamento por tais serviços. Na verdade os valores entregues para os agenciadores correspondem aos pagamentos dos transportadores, resultando que para atendimento da exigência legal (custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País), necessário se faz que o transportador (o prestador do serviço de transporte internacional) seja domiciliado no País. Deve-se salientar, ainda, que as cópias de documentos apresentado junto à manifestação de inconformidade apenas reforçam o entendimento da Fiscalização, havendo, inclusive, NFs que não possuem a devida comprovação, conforme demonstrativo de fls. 74/81.

(grifos nossos)

Sobre a questão, importa destacar que a recorrente não acostou aos autos nenhuma prova capaz de demonstrar que as empresas nacionais que receberam pelos serviços de frete teriam efetivamente prestado tais serviços, não tendo agido tão-somente como agenciadoras dos fretes.

Em relação ao inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, acima reproduzido, entendo que, de fato, as despesas com frete não se enquadram na vedação ali contida, já que estas não se enquadram como insumos. Não obstante, a glosa dos valores correspondentes aos fretes internacionais encontra guarida no inciso II do § 3º do artigo 3º da Lei 10.637/02, já que não foram pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, como demonstrado.

Finalmente, e ainda em relação à glosa dos valores correspondentes a fretes, a reclamante alega **nulidade** do procedimento fiscal por falta de fundamentação legal.

No procedimento fiscal vergastado, todavia, não se vislumbra a existência de qualquer vício capaz de fundamentar a nulidade do ato administrativo em questão.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Neste comenos, é importante ressaltar que o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora.

Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Assim, não se declarará nulo nenhum ato processual

quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. E prejuízo à defesa, de fato, não houve, o que se extrai da minuciosa e pontual defesa apresentada pela interessada.

Aliás, tanto no termo de verificação fiscal quanto no despacho decisório da unidade de origem são referenciadas as normas que tratam do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, informação que, associada aos claros motivos para a glosa das despesas com frete, contraditados pela reclamante, demonstram a ausência de razões capazes de sustentar a nulidade do procedimento.

Portanto, uma vez afastada a nulidade reclamada, e considerando que os fretes internacionais foram pagos a pessoa jurídica não domiciliada no país, legítima a glosa dos pagamentos em tela para fins de creditamento da COFINS.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para rejeitar os argumentos em defesa da aduzida nulidade apresentados pela interessada e, **no mérito**, para negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma.

Sala de Sessões, em 02 de junho de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator