



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.900507/2018-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.888 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NULIDADE. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO.
DESCABIMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do ato administrativo originado de autoridade competente, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, de modo a permitir ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa. Ausência dos requisitos previstos pelo 59 do Decreto nº 70.235/72.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar de maneira inequívoca a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS.
NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Marina Righi Rodrigues Lara acompanhou a relatora pelas conclusões por discordar dos argumentos sobre o propósito negocial e abuso de direito. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.879, de 22 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 11070.900497/2018-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de PIS não cumulativo relativos ao 2º trimestre de 2016, proveniente de operações no mercado externo, constante do PER/Dcomp nº 08455.54669.190716.1.1.18-7599, conforme despacho decisório de 04/04/2018 (fl. 31) proferido pela DRF em Santo Ângelo/RS, cuja ciência deu-se em 17/04/2018.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins com base nos valores despendidos pelas empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas em razão da subcontratação para a realização de transporte internacional.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. RASTREAMENTO DE VEÍCULOS.

Geram direito ao desconto de crédito da não cumulatividade da Cofins e do PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, com repercussão geral, do RESP nº 1.221.170/PR.

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. AGENCIAMENTO DE CARGAS.

Seguindo o entendimento do STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, tratando-se de serviço não essencial, nem relevante para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica, o agenciamento de cargas não pode ser considerado insumo, e, sendo assim, as despesas correspondentes não são capazes de gerar créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente, ciente da decisão, apresentou Recurso Voluntário tempestivamente, o que fez requerendo, preliminarmente, a declaração da nulidade da decisão recorrida e, no mérito, a improcedência das glosas realizadas.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade

Inicialmente, alega a Contribuinte a nulidade da glosa efetuada pela DRF de origem, considerando a falta de individualização sobre subcontratações de fretes nacionais, resultando em ofensa ao seu direito de defesa.

Sem razão.

Entendo que o rito processual do Decreto nº 70.235/1972 foi devidamente respeitado no presente litígio, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva da defesa, na qual a Contribuinte delimita a exata compreensão da controvérsia objeto da contestação.

O Decreto nº 70.235/1972 prevê sobre a configuração de nulidade e assim estabelece em seu artigo 59:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, os argumentos da Recorrente não estão enquadrados em nenhuma das hipóteses previstas pelo dispositivo legal acima citado, motivo pelo qual não está configurado cerceamento de defesa, devendo ser afastada a preliminar de nulidade invocada.

Mérito

Versa o presente litígio de Pedido de Ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa relativos ao 1º trimestre de 2015, proveniente de operações no mercado externo, objeto do PER/Dcomp nº 11164.46995.220415.1.1.19-5048.

A DRF de origem deferiu parcialmente o direito creditório por concluir que foram apuradas inconsistências na apuração de créditos por parte da contribuinte relativamente aos **frete internacionais** realizados. Igualmente foram glosados, por falta de previsão legal, os créditos apurados pela contribuinte sobre os valores pagos a título de **rastreamento de veículos e agenciamento de cargas**.

Argumentou a Recorrente que tem por objeto social o transporte rodoviário de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional; transportes de cargas perigosas; serviços de organização logística do transporte de carga; locação de veículos rodoviários de carga, com motorista; atividade de operador de transporte multimodal; serviços de agenciamento de cargas; serviços de acondicionamento de cargas; e serviços de agrupamento e fracionamento de cargas.

Argumentou, ainda, que no intuito de atender seus clientes, realiza parte do transporte de cargas em frota própria e o restante mediante a subcontratação de outras empresas transportadoras (terceiros), sendo que subcontratação de fretes e o agenciamento de cargas são insumos essenciais à atividade de transporte.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, para que sejam parcialmente reconhecido o direito creditório adicional de R\$ 8.087,15, a título de COFINS, relativamente ao PER/Dcomp nº 11164.46995.220415.1.1.19-5048, a ser compensado com os débitos remanescentes constantes dos PER/Dcomp vinculados, até o respectivo limite.

Com isso, a glosa com relação ao rastreamento de veículos foi revertida pela DRJ de origem, permanecendo a controvérsia sobre a contratação dos fretes e agenciamento de cargas.

Com relação aos fretes, considerou a DRJ de origem que, por se tratar de fretes internacionais, aplica-se o art. 14, V e § 1º da MP nº 2.158-35, de 2001, que assim dispõe:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

Com isso, em razão da isenção, aplica-se a vedação ao crédito sobre bens e serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições, prevista pelo art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Fiscalização apontou suas conclusões da seguinte forma:

Nas operações de fretes nacionais realizadas por transportadores subcontratados (pessoas jurídicas ou físicas), não resta dúvida quanto ao direito à apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre os valores pagos aos prestadores de tais serviços, mediante aplicação de regra específica para cada caso. Se o subcontratado é pessoa jurídica, exceto as tributadas pela sistemática do SIMPLES NACIONAL, o crédito apurado é básico (regra geral); se o subcontrato for tributado pela sistemática do SIMPLES NACIONAL ou pessoa física, tem direito a apuração de crédito presumido do PIS e da COFINS, à razão de 75% das alíquotas convencionais.

Dos valores pagos na subcontratação dos serviços de frete, de acordo com o disposto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a empresa contratante tem direito a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre o valor do frete subcontratado nas operações internas (fretes nacionais).

Já nas operações de subcontratação de frete internacional, tanto a receita da contratante, como da subcontratadas estão alcançadas pelo benefício da isenção das mencionadas contribuições (Art. 14, inciso V da Medida provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001), situação que veda a contribuinte a tomar créditos do PIS e da COFINS por não ter ocorrido o pagamento das contribuições.

No tocante à tomada de créditos do PIS e da COFINS nas operações fretes nacionais, abrangendo o período de 01/2014 a 12/2016, não há nenhuma observação a ser feita, pois nesse período as operações classificadas como "fretes nacionais", são de fatos operações que tiveram início e fim no território nacional.

Nas operações de fretes internacionais, abrangendo o período de 01/2014 a 12/2016, em que houve a subcontratação do caminhão (cavalo/trator) de terceiros, observamos que houve a tomada de créditos do PIS e da COFINS em relação aos valores pagos as pessoas jurídicas subcontradas, sendo que existe vedação a tomada de tais créditos pelo fato da subcontratada ter sua receita inserida no benefício da isenção das contribuições em questão, como mencionado anteriormente.

No tocante aos fretes nacionais subcontratados realizados no território nacional, o mesmo está sujeito a incidência de PIS e COFINS e o seu pagamento gera direito a apuração de créditos.

Todavia, ocorreram situações em que a contribuinte classificou como subcontratação de frete nacional que na verdade diz respeito a operação de frete internacional, em que foi classificado como frete nacional o trajeto percorrido no território nacional e como frete internacional o trajeto percorrido no território estrangeiro, referente a mesma operação de prestação de serviço, mesmo prestador, mesmo veículo e mesmo motorista.

Como o frete internacional envolve todo trajeto percorrido, não existe base legal para desmembrar contabilmente como subcontratação de frete nacional o trajeto percorrido no território nacional e como frete internacional o trajeto percorrido no território estrangeiro. O desmembramento do frete subcontratado consta do "Contrato de Frete firmado entre as partes", porém no CRT não consta o desmembramento do frete internacional, tendo uma parcela como frete nacional e a outra parcela como frete internacional, o serviço de frete a ser realizado é único, ou seja, a empresa foi contratada para realizar o transporte de determinada mercadoria de uma unidade industrial da contratante do Brasil, para uma unidade na Argentina, Chile ou outro país, e vice versa, de uma unidades de outro país do Mercosul, para uma outra unidade industrial situada no território brasileiro.

Para a fiscalização, não resta dúvida que a subcontratação do frete foi desmembrada contabilmente pela contribuinte em uma parte nacional e outra em internacional, no intuito de ensejar apuração de crédito do PIS e da COFINS sobre o valor pago no trajeto percorrido no território nacional.

Para comprovar o acima descrito, juntamos cópia digitalizada de alguns CRTs e de Contratos de Frete firmado entre a contribuinte e o subcontratado, no sentido de demonstrar, de forma incontestada, que nos fretes internacionais em questão, com origem no Brasil, aduana feita em Uruguiana, Itaqui e São Borja e com a continuidade do trajeto no território estrangeiro até o seu destino final na Argentina, Chile ou outro país do mercosul, a contribuinte desmembrou o percurso do frete em nacional o trajeto percorrido no território brasileiro e como internacional o trajeto percorrido no exterior, o que não tem aparo na legislação que rege a apuração do PIS e da COFINS pelas regras da não cumulatividade, uma vez que nas operações de frete em que ocorre a transposição de fronteira terrestre todo trajeto percorrido é classificado como frete internacional.

Para a fiscalização, como já foi informado anteriormente, o frete internacional foi desmembrado em nacional (trajeto percorrido no território brasileiro) e internacional (trajeto percorrido no território estrangeiro) com a única e exclusiva finalidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS no que se refere ao valor pago na subcontratação do frete nacional, haja vista que em relação a subcontratação do frete internacional.

(...)

5. Das Operações que Ensejaram Glosa de Créditos do PIS e da COFINS - Relativas a Fretes Internacionais:

Nos demonstrativos de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos apresentados pela contribuinte, entregues pelo contador a fiscalização (Planilha anexada a folha-86 do processo nº 1010029605/1017-10), aba "Subcontratação informada", consta tomada de créditos sobre os valores pagos pela subcontratação de serviços de fretes nacionais.

Nesta aba, SUBCONTRATAÇÃO INFORMADA, constam a totalidade das operações de subcontratação de fretes, contendo as seguintes informações: nº do "Contrato de Frete", data de emissão, placa do veículo, cidade de origem, cidade de destino, indicação se é frete nacional ou internacional e valor do frete subcontratado.

Dá análise dos valores informados nesta planilha, com os valores constantes dos demonstrativos mensais da base de cálculo dos créditos tomados do PIS e da COFINS, verifica-se que foram apurados créditos de PIS e da COFINS, sobre os valores totais pagos pela subcontratação dos serviços de frete nacionais informados nesta aba da planilha.

Todavia, após verificações ficou constatado que ocorreram situações em que a contribuinte classificou como subcontratação de frete nacional que na verdade diz respeito a operação de frete internacional, uma vez que procedeu fracionamento do trajeto percorrido, classificando como frete nacional o trajeto percorrido no território nacional e como frete internacional o trajeto percorrido no território estrangeiro, relativo a mesma operação de prestação de serviço (CRT), mesmo prestador, mesmo veículo e mesmo motorista.

Como o procedimento de fracionamento do frete não dispõe de amparo legal, realizamos a reclassificação da subcontratação dos fretes informados na referida planilha, quando foram considerados subcontratação de frete nacional o trajeto percorrido em que o início da prestação do serviço e o fim foram realizados dentro do território nacional, e como frete internacional todo o trajeto percorrido, sem desmembramento, isto é, quando teve início a prestação de serviço como ponto de origem do território nacional e como destino final no território internacional, e vice versa, quando teve início no estrangeiro (mercosul) e fim no território nacional. Os valores decorrentes desta reclassificação constam da aba "SUBCONTRATAÇÃO AJUSTA" constante da referida planilha.

Para se demonstrar o procedimento adotado por estafiscalização, no que se refere a reclassificação da subcontratação de frete de nacional para internacional, foram anexados por amostragem aleatoriamente cópias de alguns documentos constante do arquivo de fls. 87 a 98 do processo nº 1010029605/1017-10. **(sem destaques no texto original)**

O transporte internacional é representado pelo Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário, documento de porte obrigatório para liberação dos veículos de cargas entre países signatários do Acordo sobre Transporte Internacional Terrestre – ATIT, firmado entre o Brasil, a Argentina, a Bolívia, o Chile, o Paraguai, o Peru e o Uruguai, e no qual são estabelecidas as responsabilidades do comprador e do vendedor no processo de exportação e importação.

O ATIT, ratificado no Brasil através do Decreto nº 99.704, de 20 de novembro de 1990, assim prevê com relação ao transporte internacional por rodovia:

Artigo 28. -

1. Para toda remessa internacional sujeita ao presente capítulo, o expedidor deverá apresentar um conhecimento de porte, que contenha todos os dados nela solicitados, que corresponderão às disposições seguintes.
2. Utilizar-se-á, obrigatoriamente, um formulário bilíngüe que os Organismos Nacionais Competentes aprovarão, que será adotado como documento único para o transporte rodoviário internacional de carga com a designação de

Conhecimento de Transporte Internacional-Carta de Porte Internacional (CRT). Os dados requeridos no formulário deverão ser fornecidos pelo expedidor ou pelo transportador, conforme o caso, no idioma do país de origem.

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), assim delimita:

Art. 708. Para fins do art. 706 e para efeitos tributários, o embarque da mercadoria a ser importada ou exportada considera-se ocorrido na data da emissão do conhecimento de carga (Lei nº 6.562, de 1978, art. 5º).

Constata-se dos autos que, de fato, não há que se falar em subcontratação de fretes nacionais aqueles fretes identificados e vinculados aos respectivos CRT's como fretes internacionais.

A título de exemplo, destaco o Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário nº BR 1887.22023 (e-fls. 33), no qual consta como Remetente a HONDA AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA e como Destinatário a HONDA MOTOR DE ARGENTINA S/A, com indicação do local para entrega da mercadoria em CAMPANA/ARGENTINA.

Vejamos os documentos colacionados na decisão recorrida:

a) Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário – CITR nº BR.1887.22023:

 Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário Carta de Porte Internacional Por Carretera		O transporte realizado ao amparo deste Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário está sujeito às disposições do Convênio sobre o Contrato de Transporte e a Responsabilidade Civil do Transportador Terrestre Internacional de Mercadorias, as quais anulam toda estipulação contrária às mesmas em prejuízo do remetente ou do consignatário. El transporte realizado bajo esta Carta de Porte Internacional está sujeto a las disposiciones del Convenio sobre el Contrato de Transporte y la Responsabilidad Civil del Porteador en el Transporte Terrestre Internacional de Mercancias, las cuales anulan toda estipulación que se aporte de ellas en perjuicio del remitente o del consignatario.	
1 Nome e endereço do remetente HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA EST MUN PLN KM 345 1600 SALA A PREDIO 1 - SAO BENTO PAULINIA - SP - BRASIL CNPJ: 01.192.333/0013-66		2 Número / Número BR.1887.22023	
3 Nome e endereço do destinatário/ Nome e endereço do consignatário HONDA MOTOR DE ARGENTINA S/A RUTA PROVINCIAL NRO 6 - KM 195 - CAMPANA - AR - ARGENTINA CUIT: 30-577546777		3 Nome e endereço do transportador/ Nombre y domicilio del porteador  TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA RODOVIA BR 285 - KM 461, NR 801 - Jui - RS - BRASIL. CNPJ: 92.537.732/0001-90	
4 Local e país de emissão/ Lugar y país de emisión EMBU - SP - BRASIL		5 Local, país e data que o transportador se responsabiliza pela mercadoria Local, país y fecha en que el porteador se hace cargo de las mercancías PAULINIA - SP - BRASIL - 15/01/2014	
6 Local, país e prazo de entrega/ Lugar, país y plazo de entrega CAMPANA - AR - ARGENTINA		7 Local, país e prazo de entrega/ Lugar, país y plazo de entrega CAMPANA - AR - ARGENTINA	
8 Transportadores Sucessivos/ Porteadores Sucesivos: NIHIL		9 Notificar a / Notificar a: HONDA MOTOR DE ARGENTINA S/A RUTA PROVINCIAL NRO 6 - KM 195 CAMPANA AR ARGENTINA CUIT: 30-577546777	
11 Quantidade e categoria de volumes, marcas e números, tipos de mercadorias, contêineres e acessórios Cantidad y categoría de volúmenes, marcas y números, tipos de las mercancías, contenedores y accesorios - 10.020 PEÇAS ACONDICIONADAS EM 43 ENGRADADO DE AÇO E 01 PALLET DE MADEIRA, SENDO: PARTES E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS HONDA (HONDA AUTOMOTIVE KD PARTS) CONFORME FATURAS COMERCIAIS 41B-404-5201-36 - 10.020 PEÇAS ACONDICIONADAS EM 43 ENGRADADO DE AÇO E 01 PALLET DE MADEIRA, SENDO: PARTES E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS HONDA (HONDA AUTOMOTIVE KD PARTS) CONFORME FATURAS COMERCIAIS 41B-404-5201-37 PESO LÍQUIDO: 16.475,400 SEGURO HONDA: US\$ 60,72		12 Peso Bruto em Kg./ Peso Bruto en Kg. PB: 17.259,540 13 Valor / Valor Moeda / Moneda US\$ 138.190,20 INCOTERMS CIP	
15 Custos a Pagar / Gastos a Pagar Na origem / En el origen Monto / Monto Frete / Flete 11.916,86 US\$ Frete Valor Pedágio Outros / Otros		16 Declaração do valor das mercadorias / Declaración del valor de las mercancías US\$150167,78 17 Documentos Anexos / Documentos Anexos FATURA COMERCIAL NR.: 41B-404-5201-36 , 41B-404-5201-37 RE: 14/0057249-067 DDE: 21400446147	
18 Valor do Frete Externo/ Monto del Flete Externo US\$ 7.150,12		19 Instruções sobre formalidades de alfândega Instrucciones sobre formalidades de aduana SAO BORJA-RS / SANTO TOME-ARGENTINA	
20 Valor do Reembolso Contra Entrega/ Monto de Reembolso Contra Entrega US\$ NIHIL		21 Nome e assinatura do remetente ou seu representante Nombre y firma del remitente o su representante HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA Data / Fecha 15/01/2014	
22 Declarações e observações / Declaraciones y observaciones PAULINIA-SP X SAO BORJA-RS.....US\$ 6958,43 SAO BORJA-RS X STO TOME-AR.....US\$ 1191,69 STO TOME-AR X CAMPANA-AR.....US\$ 4766,74 TOTAL.....US\$ 11916,86 INSTRUÇÃO DE EMBARQUE : 20007 E 20008		23 Nome e assinatura do transportador ou seu representante Nombre y firma del transportador o su representante TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA Data / Fecha 15/01/2014	
24 Nome e assinatura do destinatário ou seu representante Nombre y firma del destinatario o su representante HONDA MOTOR DE ARGENTINA S/A Data / Fecha 15/01/2014			

LETSARA		CONTRATO DE FRETE		TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA		1ª Via - Adiantamento	
Avendina João Paulo I - Embu/SP		CNPJ: 92.337.732/0002-70		26034		Selo de Autenticidade	
Fone: Fax:		Contrato Nº: 036 - 000533					
Data Emissão: 15/01/2014		Motorista:		Veículo:			
Proprietário:		Nome: JOSE ANTONIO BARBO MULLER		Cavalo: IUR4606			
Nome: TRR LAMBARI COMBUSTIVEIS LTDA		CPF: 668.974.910-04		Carreta: EWU9487			
CNPJ/CPF: 87.317.194/0004-84							
Percurso: Origem: Paulínia - SP		Destino: São Borja - RS		CRT: BR188722023, BR188722024			
KM: 1501							
Dados da Carga: Peso: 8.511,00		Tipo Mercadoria: Auto Peças					
Favorecido: TRR LAMBARI COMBUSTIVEIS LTDA		Banco Banrisul		Agência 220-		Conta 240175670-6 Tipo Conta Corrente	
Condições de Embarque:				Composição do Frete:			
-Recebi a mercadoria acima indicada, comprometendo-me a entregá-la no destino em perfeitas condições, cumprindo os prazos de viagem a mim entregues no ato do carregamento. -Fica sob responsabilidade do contratado, possíveis multas decorrentes ao não cumprimento do prazo da entrega no cliente final. -Posterior a entrega da mercadoria, deverá ser devolvido à Transportes Rodoviários Letsara, os documentos pertinentes a entrega da mesma, no prazo máximo de 7 dias, contados a partir da entrega. -O contratado declara estar ciente em cumprir o decreto 95044-88 no que se refere ao tacógrafo, equipamentos de segurança, EPs, regras de estacionamento, entre outros. -O contratado fica obrigado a comunicar imediatamente a Transportes Rodoviários Letsara em caso de acidente e posteriormente deve enviar relatório e toda documentação solicitada pela contratante. -O contratado deverá utilizar a rota determinada pela Transportes Rodoviários Letsara quando esta determinar a rota a ser seguida. -Em caso de fretes internacionais em que a mercadoria precise permanecer em fronteira (baixar em piso), contratado receberá o valor proporcional a quilometragem percorrida, sendo descontado do saldo do Frete. -Este documento é intransferível. -Este documento tem validade, somente quando apresentando com o selo de autenticidade.				Frete Motorista: R\$2.971,98 (+) Adiantamento de Viagem: R\$1.485,99 (-) Retenção Imposto de Renda IRRF: R\$0,00 (-) Sest/Senat: R\$0,00 (-) Retenção INSS: R\$0,00 (-) Descontos: R\$0,00 (-) Adicional: R\$0,00 (+) Saída a Receber: R\$1.485,99 (+) Pedágio: R\$0,00			
Cartão Pedágio Número:				Observação:			
Declaro recebido o valor e concordo com as condições de embarque acima descritas:							
06/02/2018							
Contratado: TRR LAMBARI COMBUSTIVEIS LTDA				Data			

LETSARA		CONTRATO DE FRETE		TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA		1ª Via - Adiantamento	
RODOVIA BR 285 - KM 461, NR 801 - Itui/RS		CNPJ: 92.337.732/0001-90		26117		Selo de Autenticidade	
Fone: 55 3305 5555 Fax: 55 3305 5555		Contrato Nº: 023 - 007301					
Data Emissão: 20/01/2014		Motorista:		Veículo:			
Proprietário:		Nome: JOSE ANTONIO BARBO MULLER		Cavalo: IUR4606			
Nome: TRR LAMBARI COMBUSTIVEIS LTDA		CPF: 668.974.910-04		Carreta: EWU9487			
CNPJ/CPF: 87.317.194/0004-84							
Percurso: Origem: São Borja - RS		Destino: Campana - AR		CRT: BR188722023, BR188722024			
KM: 860							
Dados da Carga: Peso: 8.511,00		Tipo Mercadoria: Auto Peças					
Favorecido: TRR LAMBARI COMBUSTIVEIS LTDA		Banco Banrisul		Agência 220-		Conta 240175670-6 Tipo Conta Corrente	
Condições de Embarque:				Composição do Frete:			
-Recebi a mercadoria acima indicada, comprometendo-me a entregá-la no destino em perfeitas condições, cumprindo os prazos de viagem a mim entregues no ato do carregamento. -Fica sob responsabilidade do contratado, possíveis multas decorrentes ao não cumprimento do prazo da entrega no cliente final. -Posterior a entrega da mercadoria, deverá ser devolvido à Transportes Rodoviários Letsara, os documentos pertinentes a entrega da mesma, no prazo máximo de 7 dias, contados a partir da entrega. -O contratado declara estar ciente em cumprir o decreto 95044-88 no que se refere ao tacógrafo, equipamentos de segurança, EPs, regras de estacionamento, entre outros. -O contratado fica obrigado a comunicar imediatamente a Transportes Rodoviários Letsara em caso de acidente e posteriormente deve enviar relatório e toda documentação solicitada pela contratante. -O contratado deverá utilizar a rota determinada pela Transportes Rodoviários Letsara quando esta determinar a rota a ser seguida. -Em caso de fretes internacionais em que a mercadoria precise permanecer em fronteira (baixar em piso), contratado receberá o valor proporcional a quilometragem percorrida, sendo descontado do saldo do Frete. -Este documento é intransferível. -Este documento tem validade, somente quando apresentando com o selo de autenticidade.				Frete Motorista: R\$1.728,60 (+) Adiantamento de Viagem: R\$864,30 (-) Retenção Imposto de Renda IRRF: R\$0,00 (-) Sest/Senat: R\$0,00 (-) Retenção INSS: R\$0,00 (-) Descontos: R\$0,00 (-) Adicional: R\$0,00 (+) Saída a Receber: R\$864,30 (+) Pedágio: R\$0,00			
Cartão Pedágio Número:				Observação:			
Declaro recebido o valor e concordo com as condições de embarque acima descritas:							
06/02/2018							
Contratado: TRR LAMBARI COMBUSTIVEIS LTDA				Data			

No Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário – CRT nº BR.1887.22023, foi observado o seguinte trajeto:

22 Declarações e observações/Declaraciones y observaciones

PAULINIA-SP X SAO BORJA-RS.....US\$ 5958,43

SAO BORJA-RS X STO TOME-AR.....US\$ 1191,69

STO TOME-AR X CAMPANA-AR.....US\$ 4766,74

TOTAL.....US\$ 11916,86

INSTRUÇÃO DE EMBARQUE : 20007 E 20008

No Contrato de Frete nº 036-000533 (e-fls. 34) com a empresa TRR LAMBARI COMBUSTÍVEIS LTDA, consta o transporte de Paulínea –SP para São Borja-RS, indicando o CRT BR 1887.22023 e CRT BR 1887.22024.

Por sua vez, no **Contrato de Frete nº 023-007301 (e-fls. 35)** também com a empresa TRR LAMBARI COMBUSTÍVEIS LTDA, consta o transporte de São Borba-RS para Campana/AR, **igualmente indicando o CRT BR 1887.22023 e CRT BR 1887.22024.**

Em ambos os contratos consta o veículo de transporte Placas IUR4606 (cavalo) e EWU9487 (carreta).

Consta, ainda, no **CRT nº BR 1887.22023 (e-fls. 33)**, que a venda ocorreu sob o INCOTERMS CIP (Carriage and Insurance Paid to), pela qual o transporte principal e o frete devem ser pagos pelo vendedor, passando a responsabilidade ao comprador com a entrega pelo transportador no destino.

O mesmo percurso ocorreu com relação ao **CRT BR.1887.22571 (e-fls. 37)**.

Vejam os documentos colacionados na decisão recorrida:

- b) Conhecimento Internacional de Transporte Rodoviário - CRT nº BR. 1887.22571

 CONSELHO INTERMUNICIPAL DE Transporte Rodoviário Carta de Porte Internacional Por Carretera	<i>O transportador contratado ao transportar este documento internacional de transporte rodoviário brasileiro deve apresentar ao Carretero sobre o Contrato de Transporte e a Representação do Carretero o Certificado de Registro do Carretero e os dados relativos ao veículo e ao motorista, bem como a documentação necessária para a circulação do veículo no país de destino.</i> <i>Este transportador indicado nesta Carta de Porte Internacional está sujeito às disposições do Convênio sobre o Contrato de Transporte e a Representabilidade do Carretero e do Transporte e da Representabilidade do Carretero, os quais estão sujeitos às disposições que se aplicam ao país de origem e ao país de destino e ao país de trânsito.</i>		Número / Número: BR.1847.22571																				
1 Nome e endereço do remetente HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA MUN PLUM KM 15 - 06000 SALA A PROTO 1 - SAO BENTO PALUINIA - SP - BRASIL CNPJ: 01.192.333/0013-66 2 Nome e endereço de destino / Nome e endereço do destinatário HONDA MOTOR DE ARGENTINA S/A RUTA PROVINCIAL NRO 6 - KM 195 - CAMPANA - AR - ARGENTINA CUIT: 30-577546777	3 Nome e endereço do transportador / Nome e endereço do portador LETSRA S.A. TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA RODOVIA BR 265 - KM 461, NR 01 - JUI - RS - BRASIL. CNPJ: 06.337.732/0001-88		4 Local e país de Embarque / Local e país de embarque EMBU - SP - BRASIL 5 Local, país e data que o portador se responsabiliza pela mercadoria Local, país e fecha em que o portador se torna cargo das mercadorias PALUINIA - SP - BRASIL - 06/03/2014 6 Local, país e prazo de entrega / Local, país e prazo de entrega CAMPANA - AR - ARGENTINA 7 Transportadores Sucessores / Portadores Sucessores NHIL																				
11 Quantidade e categoria de volumes, marcas e números das mercadorias, contêineres e acessórios 12 Quantidade e categoria de volumes, marcas e números das mercadorias, contêineres e acessórios 13 Descrição e quantidade das mercadorias, contêineres e acessórios PAIS VEICULOS HONDA (HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL) - PESO LÍQUIDO: 12.517,625 KG / SEGURO HONDA: US\$ 63,43 CONFORME FATURAS COMERCIAIS: 418-504-5103-49	12 Preço Bruto em R\$ / Preço Bruto em US\$ PL: 12.317,80 13 Volume em m³ / Volumen en m.cu. 0,000																						
15 Custos a Pagar / Custos a Pagar: <table border="1"> <thead> <tr> <th>Se entregou</th> <th>Moeda</th> <th>No Destino</th> </tr> <tr> <th>Monto Remetente</th> <th>Monto</th> <th>Monto destinatário</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Frete / Frete</td> <td>11.300,87</td> <td>US\$</td> </tr> <tr> <td>Frete Valor</td> <td></td> <td>US\$</td> </tr> <tr> <td>Pedágio</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Outros / Outros</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Total / Total</td> <td>11.300,87</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Se entregou	Moeda	No Destino	Monto Remetente	Monto	Monto destinatário	Frete / Frete	11.300,87	US\$	Frete Valor		US\$	Pedágio			Outros / Outros			Total / Total	11.300,87		16 Declaração do valor das mercadorias / Declaración del valor de las mercancías US\$11693,70 17 Documentos / Documentos FATURA COMERCIAL NR.: 418-404-5103-49 REL 14/0263253 DDE:2140225435/6	
Se entregou	Moeda	No Destino																					
Monto Remetente	Monto	Monto destinatário																					
Frete / Frete	11.300,87	US\$																					
Frete Valor		US\$																					
Pedágio																							
Outros / Outros																							
Total / Total	11.300,87																						
19 Valor de Frete Externo / Monto del Flete Externo US\$ 6.760,25 20 Valor de Remessas Contra Entrega / Monto de Remessas Contra Entrega US\$ NHIL	18 Instruções sobre formalidades de alfândega SÃO BORJA-RJ / SANTO TOMÉ-ARGENTINA 19 Recebíveis e observações / Recibidos y observaciones PALUINIA-SP X SÃO BORJA-RJ..... US\$ 5650,43 SÃO BORJA-RJ X STO TOMÉ-AR..... US\$ 1130,09 STO TOMÉ-AR X CAMPANA-AR..... US\$ 4820,35 TOTAL..... US\$ 11900,87 INSTRUÇÃO DE EMBARQUE: 140003																						
21 Nome e endereço do remetente ou seu representante Nome e endereço do remetente ou seu representante HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA Data/Fecha: 06/03/2014 22 Nome e endereço do destinatário ou seu representante Nome e endereço do destinatário ou seu representante TRANSPORTES RODOVIARIOS LETSARA LTDA Data/Fecha: 06/03/2014	23 Nome e endereço do destinatário ou seu representante Nome e endereço do destinatário ou seu representante HONDA MOTOR DE ARGENTINA S/A Data/Fecha: 06/03/2014																						

LETSARA		CONTRATO DE FRETE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LETSARA LTDA Avendina João Paulo I - Embu/SP Fone: Fax:		CNPJ: 92.337.732/0002-70		1ª Via - Adiantamento 27482 Selo de Autenticidade	
Data Emissão: 06/03/2014		Contrato Nº: 036 - 000756		Veículo:			
Proprietário: Nome: TRANSPORTES V. SANTOS LTDA - ME CNPJ/CPF: 17.197.306/0001-82		Motorista: Nome: VOLMIR DOS SANTOS CPF: 732.813.529-87		Cavalo: EHH8272 Carreta: EWU9467			
Percurso: Origem: Sumare - SP		Destino: São Borja - RS		CRT: BR188722571, BR188722574			
KM: 1486		Tipo Mercadoria: Auto Peças					
Dados da Carga: Peso: 8.236,20		Favorecido:		Banco		Agência 0- Conta Tipo Conta Corrente	
Condições de Embarque: -Recebi a mercadoria acima indicada, comprometendo-me a entregá-la no destino em perfeitas condições, cumprindo os prazos de viagem a mim entregues no ato do carregamento. -Fica sob responsabilidade do contratado, possíveis multas decorrentes ao não cumprimento do prazo da entrega no cliente final. -Posterior à entrega da mercadoria, deverá ser devolvido à Transportes Rodoviários LETSARA, os documentos pertinentes a entrega da mesma, no prazo máximo de 7 dias, contados a partir da entrega. -O contratado declara estar ciente em cumprir o decreto 96044/88 no que se refere ao tacógrafo, equipamentos de segurança, EPis, regras de estacionamento, entre outros. -O contratado fica obrigado a comunicar imediatamente a Transportes Rodoviários Letsara em caso de acidente e posteriormente deve enviar relatório e toda documentação solicitada pela contratante. -O contratado deverá utilizar a rota determinada pela Transportes Rodoviários Letsara quando esta determinar a rota a ser seguida. -Em caso de fretes internacionais em que a mercadoria precise permanecer em fronteira (baixar em piso), contratado receberá o valor proporcional a quilometragem percorrida, sendo descontado do saldo do Frete. -Este documento é intransferível. -Este documento tem validade, somente quando apresentando com o selo de autenticidade.				Composição do Frete: Frete Motorista: R\$2.942,28 (+) Adiantamento de Viagem: R\$1.471,14 (-) Retenção Imposto de Renda IRRF: R\$0,00 (-) Sest/Senat: R\$0,00 (-) Retenção INSS: R\$0,00 (-) Descontos: R\$0,00 (-) Adicional: R\$0,00 (+) Saldo a Receber: R\$1.471,14 (+) Pedágio: R\$0,00			
Cartão Pedágio Número:				Observação:			
Declaro recebido o valor e concordo com as condições de embarque acima descritas: 06/02/2018 Contratado: TRANSPORTES V. SANTOS LTDA - ME Data							

LETSARA		CONTRATO DE FRETE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LETSARA LTDA RODOVIA BR 285 - KM 461, NR 801 - Ijuí/RS Fone: 55 3305 5555 Fax: 55 3305 5555		CNPJ: 92.337.732/0001-90		1ª Via - Adiantamento 27558 Selo de Autenticidade	
Data Emissão: 10/03/2014		Contrato Nº: 023 - 007705		Veículo:			
Proprietário: Nome: TRANSPORTES V. SANTOS LTDA - ME CNPJ/CPF: 17.197.306/0001-82		Motorista: Nome: VOLMIR DOS SANTOS CPF: 732.813.529-87		Cavalo: EHH8272 Carreta: EWU9467			
Percurso: Origem: São Borja - RS		Destino: Campana - AR		CRT: BR188722571, BR188722574			
KM: 860		Tipo Mercadoria: Auto Peças					
Dados da Carga: Peso: 8.236,20		Favorecido:		Banco		Agência 0- Conta Tipo Conta Corrente	
Condições de Embarque: -Recebi a mercadoria acima indicada, comprometendo-me a entregá-la no destino em perfeitas condições, cumprindo os prazos de viagem a mim entregues no ato do carregamento. -Fica sob responsabilidade do contratado, possíveis multas decorrentes ao não cumprimento do prazo da entrega no cliente final. -Posterior à entrega da mercadoria, deverá ser devolvido à Transportes Rodoviários LETSARA, os documentos pertinentes a entrega da mesma, no prazo máximo de 7 dias, contados a partir da entrega. -O contratado declara estar ciente em cumprir o decreto 96044/88 no que se refere ao tacógrafo, equipamentos de segurança, EPis, regras de estacionamento, entre outros. -O contratado fica obrigado a comunicar imediatamente a Transportes Rodoviários Letsara em caso de acidente e posteriormente deve enviar relatório e toda documentação solicitada pela contratante. -O contratado deverá utilizar a rota determinada pela Transportes Rodoviários Letsara quando esta determinar a rota a ser seguida. -Em caso de fretes internacionais em que a mercadoria precise permanecer em fronteira (baixar em piso), contratado receberá o valor proporcional a quilometragem percorrida, sendo descontado do saldo do Frete. -Este documento é intransferível. -Este documento tem validade, somente quando apresentando com o selo de autenticidade.				Composição do Frete: Frete Motorista: R\$1.728,60 (+) Adiantamento de Viagem: R\$864,30 (-) Retenção Imposto de Renda IRRF: R\$0,00 (-) Sest/Senat: R\$0,00 (-) Retenção INSS: R\$0,00 (-) Descontos: R\$0,00 (-) Adicional: R\$0,00 (+) Saldo a Receber: R\$864,30 (+) Pedágio: R\$0,00			
Cartão Pedágio Número:				Observação:			
Declaro recebido o valor e concordo com as condições de embarque acima descritas: 06/02/2018 Contratado: TRANSPORTES V. SANTOS LTDA - ME Data							

Colaciono abaixo os demonstrativos constantes dos autos, indicados pela Fiscalização:

TRANSPORTADORA LETSARA LTDA CNPJ: 92.337.732/0001-90													
DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBCONTRATAÇÃO DE FRETE													
PLANILHA - 01													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Linha	Competência	Data	Placa	Origem	UF	Destino	UF	TIPO-INFORMADO	TIPO-APURADO	Frete	Nº Contrato	Glosa?	Valor Glosa
344	01/2014	15/01/2014	IUR4606	Paulínia	SP	São Borja	RS	Nacional	Internacional	2.971,98	533	GLOSAR	2.971,98
475	01/2014	20/01/2014	IUR4606	São Borja	RS	Campana	AR	Internacional	Internacional	1.728,60	7301		-

TRANSPORTADORA LETSARA LTDA
CNPJ: 92.337.732/0001-90

DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBCONTRATAÇÃO DE FRETE PLANILHA - 01

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Linha	Competência	Data	Placa	Origem	UF	Destino	UF	TIPO-INFORMADO	TIPO-APURADO	Frete	Nº Contrato	Glosa?	Valor Glosa
1946	03/2014	06/03/2014	EHH8272	Sumare	SP	Sao Borja	RS	Nacional	Internacional	2.942,28	756	GLOSAR	2.942,28
2070	03/2014	10/03/2014	EHH8272	Sao Borja	RS	Campana	AR	Internacional	Internacional	1.728,60	7705		-
2140	03/2014	11/03/2014	EHH8272	Campana	AR	Sao Borja	RS	Internacional	Internacional	1.728,60	679		-
2171	03/2014	12/03/2014	EHH8272	Sao Borja	RS	Paulinia	SP	Nacional	Internacional	2.971,98	7741	GLOSAR	2.971,98

TRANSPORTADORA LETSARA LTDA
CNPJ: 92.337.732/0001-90

DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBCONTRATAÇÃO DE FRETE PLANILHA - 01

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Linha	Competência	Data	Placa	Origem	UF	Destino	UF	TIPO-INFORMADO	TIPO-APURADO	Frete	Nº Contrato	Glosa?	Valor Glosa
27787	05/2016	06/05/2016	ITQ1732	Rosario	AR	Sao Borja	RS	Internacional	Internacional	2.286,40	4680		-
27862	05/2016	09/05/2016	ITQ1732	Sao Borja	RS	Suzano	SP	Nacional	Internacional	3.699,50	13136	GLOSAR	3.699,50

Como bem destacado pelo ilustre Julgador *a quo*, o frete internacional, enquanto operação como um todo, pode ser constatado pelo fato de um mesmo veículo, sendo conduzido por uma mesma pessoa, transportando uma mesma mercadoria, ter saído de um ponto no Brasil para outro ponto no Brasil e depois para um ponto no exterior, sem que nenhuma alteração na carga ou no meio de transporte, ou no veículo utilizado, ou do condutor do veículo, etc.

Observo ainda, que no presente caso não há que se falar em diferentes pontos de embarques, mas tão somente única operação de frete internacional, embarcado em Paulinea/SP com destino à Campana/AR.

Realmente não houve o transbordo da mercadoria ou aproveitamento de frete para carregamento complementar, ou, ainda, qualquer ato que demonstre o propósito de segregar o frete inicialmente contratado em duas etapas.

Entendo que seria perfeitamente factível de se configurar um planejamento tributário, caso fosse demonstrada qualquer alteração passível de justificar tal divisão, o que não ocorreu, uma vez que a Contribuinte cingiu-se em manifestar pela inexistência de legislação que proíba o creditamento da subcontratação de frete internacional.

Igualmente como ponderou o ilustre Julgador de primeira instância:

Insista-se, inclusive, que o art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, deixa bastante claro que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS/Pasep e Cofins não dá direito ao respectivo crédito. A conclusão é inevitável, tratando-se, como no presente caso, de frete internacional, as glosas foram corretamente efetuadas, afinal, se os subcontratados, em razão dos fretes internacionais realizados, auferiram receitas isentas do pagamento de PIS/Pasep e Cofins, os respectivos valores, considerados como despesas pela contratante, não são capazes de gerar créditos da não cumulatividade. A tese de ofensa ao princípio da não cumulatividade é, sem dúvida, carente de pertinência.

Sobre a afirmação da contribuinte de que não pode haver distinção entre fretes nacionais e internacionais, é bastante esclarecer que o tratamento fiscal a eles atribuído decorre de expressa determinação legal e que se a contribuinte discorda desse tratamento, deve dirigir sua discordância ao poder competente para dirimi-la, ou seja, o Judiciário.

Cumpra observar que é totalmente lícito e aceitável um planejamento para reduzir a carga tributária, também denominado “elisão fiscal”, desde que ocorrido de forma a representar uma motivação econômica ou, no caso, logística, que justifique a realização da operação naquele formato.

Deve ser analisado se há evidente planejamento decorrente de questões logísticas ou, ainda, qualquer motivação suficiente que permita a economia tributária sem que tal fato caracterize subterfúgio para obtenção de vantagem indevida.

Ademais, entendo que a segregação de contratos sem qualquer motivação que a justifique, conduz os fatos ao abuso de direito, regradado pelo artigo 187 do Código Civil, com a seguinte redação:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ao tratar sobre o fato gerador, assim estabelece o Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (sem destaque no texto original)

Diante das constatações acima mencionadas, resta flagrante que, não obstante a segregação formal dos contratos, o frete contratado pela empresa vendedora é único, vinculado ao respectivo CITR, com origem na cidade de Paulínea/SP e destinado à Campana/AR, sem qualquer motivação comprovada pela Recorrente que levasse à validação de eventual planejamento tributário.

Outrossim, diante da dúvida suscitada pela Fiscalização, caberia à Recorrente trazer aos autos comprovação suficiente para demonstrar os fatos constitutivos de seu direito, na forma apregoada pelo artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, o que não fez.

Com relação ao ônus da prova ser da Contribuinte em se tratando de pedido de crédito, destaco as seguintes decisões deste CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Portanto, deve ser mantida a decisão de primeira instância que confirmou a glosa realizada pela Unidade Preparadora.

Com relação ao agenciamento de cargas, a Recorrente discorre sobre a nova conceituação de insumos para fins de creditamento das Contribuições para o PIS e da COFINS, argumentando que é empresa transportadora e arca integralmente com despesas que são essenciais para sua atividade, sendo inconcebível a operação sem o agenciamento de cargas, restando inviável que a própria empresa faça a prospecção e contratação de cargas, o que muitas vezes ocorre em locais distantes de suas unidades.

Por sua vez, considerou o ilustre julgador da DRJ que o agenciamento de cargas não é indispensável nem essencial ou relevante para a prestação de serviços da empresa Recorrente.

Cumprir observar que, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Já o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Na forma adotada pelo Eg. STJ, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, trata sobre os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Delimitado o conceito de insumos na forma adotada pelo Eg. STJ e, diante do único argumento trazido pela Recorrente, de que o agenciamento de cargas muitas vezes é utilizado para fomentar à atividade de transporte, haja vista que a frota não poderá restar ociosa, sob pena da empresa ter que suportar consideráveis prejuízos, entendo que não estão configurados os critérios da relevância e/ou essencialidade, tampouco comprovado pela Contribuinte que a subtração do agenciamento de cargas impeça a atividade exercida.

Reitero o ônus da prova delimitada pelo artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Por tais razões, deve ser mantida a decisão recorrida igualmente neste ponto.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator