



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.002013/2007-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.550 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente TIMAC AGRO INDUSTRIA E COMERCIO DE FERTILIZANTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para pronunciar-se sobre matéria constitucional.

IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. INEXISTÊNCIA. PRECLUSÃO.

Deve ser declarada preclusa matéria não especificamente impugnada, *ex vi* art. 17 do Decreto 70.235/72.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidas matérias estranhas ao objeto de glosa.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento do direito de defesa se o contribuinte conheceu todos os argumentos da fiscalização, deles se defendeu e teve todas as teses de defesa (capazes de, em tese, infirmar a conclusão do julgado) apreciadas.

FRETE. AQUISIÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE INSUMO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É possível a concessão de crédito para o frete na aquisição e na transferência de insumo independentemente do pagamento das contribuições na aquisição do insumo.

FRETE DE PRODUTO ACABADO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se tratar de frete de venda e ser posterior ao encerramento do processo produtivo, não é possível a concessão de crédito ao frete de produtos acabados, salvo demonstração de sua relevância.

REEMBOLSO DE DESPESAS. RECEITA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Nos termos de Precedente Vinculante (RE 606107 / RS) receita é o ingresso livre de direitos no patrimônio de outrem. Portanto, se o ingresso tem destinação previamente fixada (condição), como é o caso do reembolso de despesas, não se configura como receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que questiona matérias de índole constitucional e na parte em que traz as teses sobre frete de mercadoria importada, custos/despesas com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão de notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários, posto que nenhum deles é objeto de glosa, e, na parte conhecida, observados os demais requisitos da lei, em dar-lhe parcial provimento nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para: (i) afastar a glosa sobre (a) o ativo imobilizado adquirido antes de 30 de abril de 2004; e sobre (b) o frete de transferência de insumos e produtos em elaboração entre as filiais; (ii) excluir da base de cálculo das contribuições os reembolsos de despesas; e (iii) determinar a correção dos saldos pela SELIC; e (II) por maioria de votos, para afastar a glosa sobre o frete de transferência de produtos acabados, vencidos neste tópico os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não afastavam a glosa. Designado para redigir o voto vencedor, relativo ao tópico (II), o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator Ad Hoc

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Conforme o art. 18, inciso XVII, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Marcos Roberto da Silva, designou-se redator *ad hoc* do voto vencedor tendo em vista que o redator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e a redatora ad hoc designada à e-fl. 1809, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, não mais integram o CARF.

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento (vinculado a declarações de compensação) de COFINS não cumulativa apurada no 3º Trimestre de 2004.

1.2. O pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido pela DRF Porto Alegre, porquanto:

1.2.1. Nas devoluções de venda foram incluídas devoluções de exportação e de venda no mercado interno com alíquota zero;

1.2.2. *“O contribuinte excluiu indevidamente, na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme demonstrado na DACON, receitas que ainda não estavam sujeitas à alíquota zero”, nomeadamente, receitas de mercadorias descritas no artigo 1º da Lei 10.925/04;*

1.2.2.1. *“Além disso, a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, informada na DACON em "outras exclusões" em fevereiro de 2005, não está de acordo com o balancete mensal”;*

1.2.3. *“O contribuinte compensou indevidamente créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero antes de 09/08/2004”;*

1.2.4. *“As máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços”;*

1.2.4.1. Não é possível o creditamento dos encargos de depreciação do ativo adquiridos até 30 de abril de 2004;

1.2.5. *“Os valores informados na DACON das despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas não estão de acordo com os valores informados nos balancetes mensais”;*

1.2.6. *“Em julho de 2004 as despesas de energia elétrica não estão de acordo com os valores constantes nas notas fiscais de aquisição e de acordo com os valores informados nos livros de apuração do IPP”;*

1.2.7. Não é possível o creditamento de frete de mercadoria acabada;

1.2.7.1. O valor de crédito dos fretes indicado na DACON é incompatível com os balancetes mensais e, em parte, tratam-se de créditos extemporâneos;

1.2.8. O valor de crédito dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, arrendamento mercantil e serviços utilizados como insumos indicados na DACON é incompatível com os balancetes mensais e, em parte, tratam-se de créditos extemporâneos;

1.2.9. *“Os créditos informados pelo contribuinte na DACON em "ajustes positivos de créditos" em setembro de 2006” são extemporâneos;*

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou manifestação de inconformidade em que alega:

- 1.3.1. Nulidade do despacho decisório pois “a Fiscalização não logrou comprovar quais são os meses, os valores, os montantes e ao que se referem os créditos ou despesas indevidamente incluídos na apuração da base de cálculo, ou os valores que divergem dos balancetes informados pela Requerente”;
- 1.3.2. Os valores indicados em DACON como créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica são idênticos aos descritos em balancete;
- 1.3.3. Retificou a DACON para excluir os ajustes positivos de crédito;
- 1.3.4. É inconstitucional a determinação legal de exclusão da base de cálculo os créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero;
- 1.3.5. “Em fevereiro de 2005, o fiscal aponta que a DACON — Outras Exclusões — diverge dos valores do balancete. Entretanto, constata-se que na DACON enviada em 30.05.07 este saldo está zerado, não procedendo, assim, a alegação fiscal”;
- 1.3.6. A Lei 10.865/04 ao vedar créditos de depreciação do ativo adquiridos até 20 de abril de 2004 é inconstitucional, não razoável e ilegal;
- 1.3.6.1. O crédito é sobre a aquisição do ativo (sendo a depreciação somente método de cálculo do crédito). Em sendo o crédito sobre aquisição, no momento desta o contribuinte faz adentrar o direito ao crédito em seu patrimônio. Destarte, lei posterior que revoga o direito ao creditamento fere o direito adquirido;
- 1.3.6.2. “Desta forma, a interpretação fiscal não se sustenta, devendo nesse ponto ser reformada, garantindo-se à Recorrente o direito de crédito em relação a todos os bens adquiridos até 30 de abril de 2004, pouco importando se os mesmos são utilizados ou não na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”;
- 1.3.7. Pelos motivos descritos no item 1.3.6.1 devem ser concedidos os créditos de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos;
- 1.3.8. O frete de insumos compõe o custo de aquisição das mercadorias, logo é passível de creditamento;
- 1.3.9. O frete de transferência de produto acabado compõe a operação de venda;
- 1.3.10. As despesas de aluguéis de máquinas e equipamento em verdade são insumos, serviço de locação de pás-carregadeiras para movimentação de matéria prima no curso do processo produtivo;
- 1.3.11. As despesas não incluídas na base de cálculo das contribuições são reembolso de despesas que somente transitam na contabilidade da **Recorrente** sem adentrar o universo de disponibilidade dela;

1.3.12. Não há crédito extemporâneo, cada um dos PER/DCOMPs refere-se a créditos de um trimestre calendário;

1.3.12.1. *“Na confecção da DACON existem insumos que geram direito ao crédito de diversos meses lançados em um único mês, porém, todas as PER/DCOMP conferem com as Dacon's”*

1.3.12.2. *“Verificando-se a legislação autorizadora da expedição da Instrução Normativa SRF n. 600/2005, em nenhum momento condiciona a concessão de pedido de ressarcimento ao fato do contribuinte limitar seu pedido a um único trimestre calendário”;*

1.3.13. Eventual saldo de crédito deve ser corrigido pela SELIC.

1.4. A DRJ Porto Alegre determinou a baixa dos autos para que *“a DRF de origem faça um demonstrativo mensal contendo os valores, a natureza da glosa/receita não incluída, as datas dos acontecimentos e os motivos de fato e direito que a fundamenta, consolidados por trimestre, além dos elementos que fundamentaram suas conclusões”*.

1.5. Em resposta a DRF mantém integralmente as razões descritas no item 1.2 desta peça, agora acompanhadas de indicações de contas contábeis, planilhas e valores glosados.

1.6. Em nova Manifestação de Inconformidade, a **Recorrente** destaca:

1.6.1. Nulidade da decisão da DRF;

1.6.2. *“Em relação as devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 1,65%, referidas no termo, resta comprovada, através da juntada das cópias dos Livros Registro de Apuração do ICMS e do IPI, a efetiva ocorrência dessas operações”;*

1.6.2.1. *“Com relação as devoluções de vendas do exterior informadas nos balancetes, essas não foram utilizadas para compor a base de cálculo dos créditos, haja vista terem sido excluídas do livro Razão conforme a documentação juntada”;*

1.6.2.2. *“Há créditos indevidamente glosados referentes a devoluções cujas notas fiscais foram emitidas antes de 26/07/2004, portanto anteriores à Lei 10.925/2004, e, por isso, corretamente contabilizadas”;*

1.6.2.3. *“O d. Fiscal se equivocou ao glosar valores de vendas de produtos da linha HYPRED, sujeitos à tributação de PIS e COFINS, como se não-tributados fossem”;*

1.6.3. Os valores indicados em DACON como créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica são idênticos aos descritos em balancete e no livro de apuração do IPI;

1.6.4. *“Os lançamentos do livro Razão correspondem aos que a Requerente efetivamente possui como crédito fiscal [de aluguéis de prédios], conforme se demonstra da juntada do Razão, bem como dos contratos de aluguel”;*

1.6.4.1. *“Não há óbice na Legislação pátria que a DACON de dezembro 2005 traga os valores dos períodos anteriores e que não restaram utilizados, haja vista que esses valores são incontroversos e devidamente comprovados”;*

1.6.5. *“Nos balancetes fornecidos à Fiscalização não restou efetivada a abertura das contas [de arrendamento mercantil]. A abertura dos valores na conta, conforme documento anexo (doc. 22) demonstra e comprova que esses créditos referem-se a contratos de leasing, de acordo com as planilhas juntadas”;*

1.6.6. Retificou a DACON para excluir os ajustes positivos de crédito;

1.6.6.1. *“As planilhas da Requerente são baseadas somente no sistema interno da empresa Seagate e não podem ser utilizadas para fins fiscais. Nesse sentido, somente poderá ser comparada com as DACON's as anotações pertinentes presentes no livro Razão da empresa, que representa um livro fiscal e possui o propósito de controlar as atividades fiscais e contáveis da empresa”;*

1.6.7. *“Em fevereiro de 2005, o fiscal aponta que a DACON — Outras Exclusões — diverge dos valores do balancete. Entretanto, constata-se que na DACON enviada em 30.05.07 este saldo está zerado, não procedendo, assim, a alegação fiscal”;*

1.6.8. A Lei 10.865/04 ao vedar créditos de depreciação do ativo adquiridos até 20 de abril de 2004 é inconstitucional, não razoável e ilegal;

1.6.8.1. O crédito é sobre a aquisição do ativo (sendo a depreciação somente método de cálculo do crédito). Em sendo o crédito sobre aquisição, no momento desta o contribuinte faz adentrar o direito ao crédito em seu patrimônio. Destarte, lei posterior que revoga o direito ao creditamento fere o direito adquirido;

1.6.8.2. *“Desta forma, a interpretação fiscal não se sustenta, devendo nesse ponto ser reformada, garantindo-se à Recorrente o direito de crédito em relação a todos os bens adquiridos até 30 de abril de 2004, pouco importando se os mesmos são utilizados ou não na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”;*

1.6.9. Pelos motivos descritos no item 1.3.6.1 devem ser concedidos os créditos de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos;

1.6.10. O frete de insumos compõe o custo de aquisição das mercadorias, logo é passível de creditamento;

1.6.11. O frete de transferência de produto acabado compõe a operação de venda;

1.6.12. *“Comprovam-se os valores empregados em insumos com os lançamentos constantes no livro Razão da Requerente, não podendo a fiscalização ficar*

restrita aos valores informados. Por esse motivo, junta-se o livro Razão com a discriminação da correspondente conta para a efetiva comprovação”;

1.6.13. As despesas não incluídas na base de cálculo das contribuições são reembolso de despesas que somente transitam na contabilidade da **Recorrente** sem adentrar o universo de disponibilidade dela;

1.6.14. Não há crédito extemporâneo, cada um dos PER/DCOMPs refere-se a créditos de um trimestre calendário;

1.6.14.1. *“Na confecção da DACON existem insumos que geram direito ao crédito de diversos meses lançados em um único mês, porém, todas as PER/DCOMP conferem com as Dacon's”*

1.6.14.2. *“Verificando-se a legislação autorizadora da expedição da Instrução Normativa SRF n. 600/2005, em nenhum momento condiciona a concessão de pedido de ressarcimento ao fato do contribuinte limitar seu pedido a um único trimestre calendário”;*

1.6.15. É inconstitucional a determinação legal de exclusão da base de cálculo os créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero;

1.6.16. Eventual saldo de crédito deve ser corrigido pela SELIC.

1.7. A DRJ Porto Alegre deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, porquanto:

1.7.1. *“Juntando a Informação Fiscal e o Termo de Comunicação e Ciência, bem como dos documentos e demonstrativos que compõe os autos, temos um conjunto probatório dos fatos que levaram a constatação das irregularidades, permitindo ao contribuinte exercer seu direito de defesa”;*

1.7.2. Os documentos coligidos aos autos contam que nos meses de fevereiro e março de 2004 a recorrente incluiu na conta contábil de devoluções de venda retornos de exportações para Roullier Argentina;

1.7.3. *“Devem ser aceitos os valores informados pela contribuinte como a devolução de vendas tributadas de períodos anteriores à data de 26/07/2004”;*

1.7.4. Não há prova de que em junho de 2005 foram contabilizadas devoluções de venda de produtos tributados na saída antes de 26 de julho de 2004;

1.7.5. A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade de Lei;

1.7.6. A DACON foi retificada após a ciência do termo de início de fiscalização e não pode ser considerada como objeto de prova pela fiscalização;

1.7.6.1. *“Aliás, a contribuinte não informa quando e nem em qual valor que ocorreu a retificação, não se podendo mensurar, mesmo que houvesse a espontaneidade, os efeitos nas irregularidades em litígio”;*

1.7.7. *“Observa-se que a argumentação da contribuinte confirma que a Autoridade Fiscal obteve o valor das despesas financeiras da variação mensal das contas, que deve ser o procedimento adequado, pois o valor das despesas é o saldo final”;*

1.7.8. No mês de abril de 2004 o valor descrito no Livro de IPI para a aquisição de energia elétrica é idêntico ao do DACON e no mês de julho não, logo, a primeira glosa deve ser revertida e a última mantida;

1.7.9. A legislação tributária somente permite *“que o frete seja considerado no momento da venda direta aos clientes, quando o vendedor assume este frete, conforme descrição dos fatos”;*

1.7.9.1. O artigo 289 do RIR se aplica apenas ao frete de aquisição e não de transferência de mercadorias acabadas;

1.7.9.2. Resta demonstrado que a **Recorrente** não incluiu no campo destinado aos fretes da DACON, fretes de transferência de mercadorias;

1.7.9.3. Não há nenhuma prova de erro nos sistemas de Receita ao não permitir a inclusão dentro do marco temporal das informações no DACON;

1.7.9.3.1. *“Os valores acumulados de meses anteriores não poderiam ser solicitados no mês de janeiro de 2005, pois como prescreve o artigo 22 da IN SRF 600/2005, a regra é que cada pedido de ressarcimento deve ser feito em PER/DCOMP e se referir a um único trimestre calendário”;*

1.7.10. Nos meses de julho e agosto de 2005 a **Recorrente** pagou aluguéis a pessoa jurídica Mario Espíndola Locações Comerciais que não foram considerados pela fiscalização e que devem sê-lo neste momento;

1.7.10.1. *“No pertinente a dezembro de 2005, de fls.1.498 a 1553, se observa o balancete de contendo a conta 3.2.01.121201 Aluguel de imóveis, conforme fl.1.502, mas não consta o detalhamento desta conta, nem demonstrativo ou relatório abrangendo o valor do mês ou o valor acumulado”;*

1.7.11. Os créditos de aluguéis de máquinas e equipamentos e serviços utilizados como insumos não foram retirados de planilhas mas do confronto entre os balancetes mensais e o DACON;

1.7.11.1. *“Em realidade, os valores glosados que a contribuinte reclama se referem a outros itens de despesas/custos que a contribuinte quer incluir como formadores de crédito da contribuição, como, conforme a*

contribuinte mesmo cita, despesas com serviço de logística” o que não é possível vez que insumos são apenas os bens e serviços que entram em contato direto com o processo produtivo;

1.7.12. Não há prova de erro na apuração de créditos de arrendamento mercantil em janeiro e setembro de 2006;

1.7.12.1. Embora exista prova de crédito de leasing entre julho e dezembro de 2005, este não pode ser concedido pois apurado de forma acumulada em dezembro;

1.7.13. *“Como o ressarcimento de despesa é um acréscimo de patrimônio da empresa, deve ser considerada receita”;*

1.7.14. *“Os valores dos períodos anteriores ao trimestre de apuração devem ser objeto de retificação na DACON do trimestre onde eles ocorreram e não teriam sido utilizados como crédito pela contribuinte, dentro das regras desta declaração, de forma a fazer o batimento do crédito com o débito do mesmo trimestre, de forma os valores de crédito a ressarcir da DACON e os informados no PER/DCOMP se refiram ao mesmo trimestre de apuração”;*

1.7.14.1. Todavia, a correção após o início da fiscalização pela **Recorrente** ajustando os créditos de acordo com cada trimestre não pode ser considerado pela fiscalização por falta de espontaneidade;

1.7.14.2. *“Ainda há outro óbice no deferimento dos valores solicitados acumuladamente em um trimestre, mas referente a outros trimestres, que é a falta de comprovação deste valores, pois a contribuinte não traz, em sua maioria, nenhum demonstrativo contendo a composição destes valores de forma mensal/trimestral”;*

1.7.15. Por expressa dicção legal, não é possível a correção monetária de créditos das contribuições a ressarcir.

1.8. Intimada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa, em peça que argumenta, em síntese:

1.8.1. Nulidade do Acórdão da DRJ por não ter enfrentado as teses de inconstitucionalidade de normas;

1.8.2. É inconstitucional qualquer limitação legal ao creditamento das contribuições;

1.8.3. A base de cálculo do crédito são todas as despesas formadoras de suas receitas;

1.8.4. *“As despesas com o transporte das mercadorias desembaraçadas, entre o porto e o estabelecimento da Recorrente são imprescindíveis e exigidos no desenvolvimento de suas atividades e à formação de sua receita tributável”;*

1.8.5. “No caso concreto, os créditos glosados dizem respeito ao serviço utilizado como insumo envolvendo o pagamento referente ao carregamento dos caminhões [na saída para venda], (...) serviços [que] estão intrinsecamente ligados à atividade produtiva da Recorrente, uma vez que sem tais despesas o processo produtivo restaria paralisado e inoperante”;

1.8.5.1. “Quanto às transferências de produtos dentro do próprio estabelecimento, tem-se como inegável que o valor do frete pode servir de base de cálculo de créditos de PIS e COFINS, bem como a movimentação em armazéns portuários constitui parte do valor total do frete para a venda”;

1.8.6. “Veja-se que a Recorrente incorre em diversos custos/despesas com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão de Notas Fiscais de armazenamento/importação e serviço de medição de equipamentos portuários, com o fito de manter as atividades do objeto social em plena execução”;

1.8.7. “Na confecção da DACON existem insumos que geram direito ao crédito de diversos meses lançados em um único mês, porém, todas as PER/DCOMP conferem com as Dacon's, tanto que o sistema disponibilizado pela SRF não possibilita o pedido de créditos de trimestres anteriores”;

1.8.8. “O artigo 22 da IN SRF n. 600/2005, ao limitar o pedido de ressarcimento a um único trimestre-calendário, afronta o princípio da hierarquia das normas”;

1.8.9. “Mesmo no período anterior a 26/07/2004 e 09/08/2004 Recorrente tem direito a excluir da base de cálculo e compensar os créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero” por força da não cumulatividade das contribuições descrita na *Lex Maxima*;

1.8.10. “Lei 10.865/04, ao vedar aos contribuintes sujeitos à modalidade não-cumulativa do PIS e da COFINS, a partir de 1708/04, o direito de descontar créditos apurados sobre os valores dos custos e despesas relativas à depreciação ou amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos até 30/04/2004, é inconstitucional e ilegal”;

1.8.11. A “alteração legislativa [que proibiu o creditamento de PIS e de COFINS sobre despesas financeiras de empréstimos e financiamentos] importou em flagrante ofensa aos princípios jurídicos constitucionais da razoabilidade, isonomia, segurança jurídica, da proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e irretroatividade”;

1.8.12. “Não são receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS os ingressos decorrentes de mero ressarcimento por gastos incorridos no interesse e por conta e ordem de terceiros e cuja empresa que os assumiu”;

1.8.13. O saldo de crédito a ressarcir deve ser corrigido pela SELIC.

Fl. 11 do Acórdão n.º 3401-011.550 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.002013/2007-71

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, por força da Súmula CARF 2, deixo de conhecer todas as teses acerca da **INCONSTITUCIONALIDADE** de normas, nomeadamente:

2.1.1.1. Proibição do legislador ordinário de limitar a não cumulatividade das contribuições;

2.1.1.2. Inconstitucionalidade da base de cálculo do crédito das contribuições na forma fixada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03;

2.1.1.3. Inconstitucionalidade do artigo 22 da Instrução Normativa;

2.1.1.4. Permissão de creditamento das aquisições com alíquota zero antes de 26/07/2004 e 09/08/2004, por força do princípio da não cumulatividade tal como descrita na Constituição;

2.1.1.5. Proibição superveniente ao creditamento sobre despesas financeiras de empréstimos e financiamentos.

2.1.2. De mais a mais, o Egrégio Sodalício por diversas vezes permitiu, em regime de repercussão geral, limitações legais ao regime da não cumulatividade (v.g. Tema 707, Tema 337, Tema 179, etc...).

2.1.3. Por sinal, uma das poucas oportunidades em que o Tribunal Constitucional declarou inconstitucional uma limitação à não cumulatividade foi ao declarar a **INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.865/04** que vedou créditos sobre ativo adquirido antes de 30 de abril de 2004 (Tema 244), a qual devemos seguir.

2.2. Ainda, deixo de conhecer as teses sobre **FRETE DE MERCADORIA IMPORTADA, CUSTOS/DESPESAS COM SERVIÇOS DE CARREGAMENTO, ARMAZENAGEM NA VENDA, EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE ARMAZENAMENTO/IMPORTAÇÃO E SERVIÇO DE MEDIÇÃO DE EQUIPAMENTOS PORTUÁRIOS**, posto que nenhum deles é objeto de glosa. A glosa descrita no despacho da DRF é sobre fretes de produtos acabados, tema que será tratado em tópico apartado.

2.3. Outrossim, declaro preclusas as teses sobre **DEVOLUÇÕES DE VENDAS SUJEITAS À ALÍQUOTA DE 1,65%, DEVOLUÇÕES DE VENDAS DO EXTERIOR, DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE NOTAS EMITIDAS ANTES DE 26 DE JULHO DE 2004, NOTAS FISCAIS DA HYPRED, CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA, CRÉDITOS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS DEMONSTRADOS PELO DACON, COMPROVAÇÃO DOS CONTRATOS DE LEASING PELA ABERTURA DAS CONTAS**

CONTÁBEIS, VALIDADE DA RETIFICAÇÃO DO DACON, INSUFICIÊNCIA DOS SISTEMAS INTERNOS DA RECORRENTE PARA DEMONSTRAR O DIREITO AO CRÉDITO, POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE FRETE DE INSUMOS PELA COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO, vez que não repetidas em Voluntários – quiçá porque em parte revertidas as glosas pela DRJ.

2.4. Também poderia ser declarada a preclusão da tese sobre a **NULIDADE DO DESPACHO DA DRF**, eis que não repetida em Voluntário. Todavia, nulidade por cerceamento do direito de defesa é matéria de ordem pública, cognoscível de ofício; ao menos quando existente, o que não é o caso.

2.4.1. Veja, em sua primeira Manifestação a **Recorrente** pleiteia nulidade do despacho da DRF eis que este não é acompanhado dos valores e das provas de suas conclusões. Justamente por este motivo, a DRF baixou o processo em diligência para que para que “*a DRF de origem faça um demonstrativo mensal contendo os valores, a natureza da glosa/receita não incluída, as datas dos acontecimentos e os motivos de fato e direito que a fundamenta, consolidados por trimestre, além dos elementos que fundamentaram suas conclusões*”.

2.4.2. Em resposta a DRF mantém integralmente as razões descritas no item 1.2 desta peça, agora acompanhadas de indicações de contas contábeis, planilhas e valores glosados. Portanto, a diferença entre o primeiro e o segundo despacho da DRF não é apenas a indicação das páginas, mas todas as planilhas e documentos que acompanham o segundo despacho e que tornaram possível à **Recorrente** conhecer *in totum* dos fundamentos de glosa e deles eficazmente defender-se, sendo que todos os argumentos foram analisados pela DRJ.

2.4.3. E daí já fica dito que não há qualquer **NULIDADE DO DESPACHO DA DRJ**, todas os argumentos capazes de infirmar em tese a conclusão da fiscalização foram devidamente enfrentados, os argumentos que não foram (de inconstitucionalidade) sequer são capazes de conhecimento na esfera administrativa quanto menos de provimento – e este ponto foi bem explicado na decisão recorrida.

2.5. Em sucinto despacho a DRF glosa os créditos de **FRETES DE TRANSFERÊNCIA** para distribuidores (o que supõe produto acabado) e entre filiais (o que pressupõe produto em elaboração) vez que é possível apenas a concessão de crédito apenas e tão somente ao frete de venda. Além, a fiscalização aponta divergência entre DACON e balancetes entre janeiro e dezembro de 2005 – que não será tratado pois tratamos de outro trimestre – e o fato de tratarem-se de créditos extemporâneos – que trataremos em tópico apartado.

2.5.1. De outro lado, a **Recorrente** destaca que o custo do frete compõe o custo de aquisição do insumo e, por este motivo, pode o crédito de fretes de transferência de insumos no curso do processo produtivo ser concedido. Ademais, “*a operação de venda diz respeito a todos os atos necessários à obtenção do resultado "venda". Com efeito, o direito de crédito não é só em relação ao frete da "venda" propriamente dita, mas sim em relação a todos os fretes (atos de transportar) necessários para que a "venda" se realize*”.

2.5.2. A DRJ, fazendo coro à DRF, dispõe que somente o frete destinado ao consumidor se enquadra como frete de venda, nos termos da legislação. Em seguida, afirma que o artigo 289 do RIR trata o frete como parte do custo de aquisição dos produtos e, no caso, estamos a falar de venda/transferência dos produtos.

2.5.3. Sem prejuízo de Jurisprudência Vinculante indicar caminho oposto para o futuro (REsp 1.894.741/RS), a posição que hoje prevalece nesta Turma indica a separação entre o tratamento dado ao insumo e ao frete deste insumo. Por este motivo, em se tratando de frete de transferência de insumo suportado pela **Recorrente** (fato incontroverso) é possível a concessão de creditamento.

2.5.4. Já para o frete de transferência de produto acabado, este Relator – agora em posição isolada – entende ser possível a concessão do crédito apenas e tão somente se demonstrada a relevância do frete ao processo produtivo, isto porque, 1) não se trata de frete de venda e 2) trata-se de frete após o encerramento do processo produtivo e, por tal motivo, não essencial a este processo. Como não há prova da relevância do frete de produto acabado, de rigor a manutenção da glosa.

2.6. Advoga a **Recorrente** a exclusão do **REEMBOLSO DE DESPESAS** da base de cálculo do PIS e da COFINS, por não se tratarem de receitas próprias mas de valores que transitam em seus cofres destinados a terceiros. Já o fisco (e aqui incluída a DRJ) destaca forte no artigo 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 que “*o fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, independente da denominação ou classificação contábil*” sendo que “*o ressarcimento de despesa é um acréscimo de patrimônio da empresa, deve ser considerada receita*”.

2.6.1. Sem prejuízo de alguma ressalva quanto a necessidade vinculação (mediata ou imediata) entre receitas e atividade econômica da empresa quer parecer que receita é o ingresso livre de direitos no patrimônio de outrem, eis que assim diz o Egrégio Sodalício em Precedente Vinculante (que tratava de outro tema, é bem verdade):

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. (...)

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições**. (RE 606107 / RS)

2.6.3. Tendo o reembolso de despesas destinação pré-determinada (condição) - nomeadamente, o bolso de outrem – não se qualifica como receita, como já se decidiu a Câmara Superior por unanimidade de Votos:

REEMBOLSO DE DESPESAS MÉDICAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. Os reembolsos de despesas médicas adiantadas pela empresa em nome dos seus empregados, posteriormente lhe sendo devolvidas a tal título, não se constituem em receita, mas sim em mera reposição de valores. Não há, portanto, o ingresso de uma receita nova, que afete o patrimônio da Contribuinte, sendo apenas uma reposição de valor antecipado em favor de terceiros. À luz do conceito de receita estabelecido pelo art. 1º, da Lei n.º 10.637/2002, portanto, não haverá a tributação pelo PIS de meros ingressos na empresa que não se constituam no seu faturamento. (Acórdão 9303-007.866)

2.7. Por fim, fisco e **Recorrente** debatem sobre a possibilidade de gozo de **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DAS CONTRIBUIÇÕES**, de um lado a **Recorrente** considera possível o gozo de créditos sem qualquer correção das declarações fiscais/contábeis, de outro o fisco assevera a necessidade desta correção, uma vez que a legislação determina que o PER/DCOMP deve ter como objeto somente um trimestre calendário.

2.7.1. Embora acerte a **Recorrente** sobre a possibilidade legal de gozo de crédito extemporâneo independentemente de retificação do DICON, não traz aos autos a composição destes créditos – como ressalta a DRJ – o que torna de rigor a manutenção da glosa.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida dou parcial provimento para afastar a glosa sobre a) o ativo imobilizado adquirido antes de 30 de abril de 2004, e b) frete de transferência de insumos e produto em elaboração entre as filiais bem como para corrigir os saldos credores pela SELIC a partir do 361º dia após o protocolo do pedido até a data do protocolo da compensação ou do efetivo ressarcimento.

3.1. Ademais, também deve ser dado provimento ao recurso para excluir da base de cálculo das contribuições os reembolsos de despesa.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator Ad Hoc

Como Redator ad hoc, sirvo-me da minuta de voto vencedor disponibilizada pela redator designado, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Em que pese o como sempre bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou dele discordar quanto ao entendimento relativo ao transporte de produtos acabados e suas despesas correlatas, uma vez que entendo ser possível o creditamento nestes casos.

O relator negou o direito a crédito e, assim, manteve a glosa sobre tais rubricas por entender que se trata de dispêndio pós processo produtivo e que, tampouco, se confunde com frete/despesas diretas com venda.

Ora, minha análise da situação é outra. Primeiro porque entendo que se tratam de dispêndios de transporte que visam o deslocamento do produto de seu local de produção até o consumidor, sendo, portanto, uma questão de escoamento. Pouco importa se o frete é realizado de forma direta ou indireta aos clientes, cabendo o direito a crédito por se tratar de despesas necessárias, em última análise, à venda.

Em muitos setores, ter o produto disponível e logisticamente acessível ao cliente é fator decisivo para a venda, de forma que o momento de ocorrência do gasto não o descaracteriza como despesa de venda, visto que se trata de mera decisão comercial da empresa para melhor atender o mercado e garantir a fluidez de suas operações.

Neste sentido, cabe citar posicionamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre fretes de produtos destinados a venda entre filial e matriz:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-009.680 no Processo n. 16366.003307/2007-38. Rel. Cons. Érika Costa Camargo Autran. Dj. 16/10/2019)

No mesmo sentido, deve-se sublinhar que não existe na legislação qualquer tipo de obrigação que a empresa mantenha, junto ao estabelecimento onde se deu a industrialização, espaço suficiente para armazenamento do produto final e formação de estoque. Assim, em sendo necessário o armazenamento das mercadorias até o momento da venda e não havendo qualquer restrição ou imposição legal sobre o local em que isso deva ocorrer, não faz sentido que tais dispêndios não gerem direito a crédito, posto que fazem parte do fluxo industrial/comercial.

Diante disso, me posiciono de forma contrária ao relator para, conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa sobre frete de transferência de produtos acabados.

É como voto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco