



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

Processo nº 13603.724529/2011-36
Recurso nº
Resolução nº **3802-000.235 – Turma Especial / 2ª Turma Especial**
Data 19 de agosto de 2014
Assunto Pedido de Compensação - PER/DCOMP
Recorrente CNH Latin America Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ Belo Horizonte, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade formalizada contra o não reconhecimento integral do direito creditório pleiteado mediante as declarações de compensação objeto dos autos, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de Apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2014 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 03/

09/2014 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 18/09/2014 por MERCIA HELENA TRAJA

NO DAMORIM

Impresso em 18/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

A contribuição não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. O reconhecimento de direito ao ressarcimento ou à compensação demanda a comprovação, pela contribuinte, da existência de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRANSPORTES.

As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM SEGUROS.

Desde que suportado pela pessoa jurídica compradora, o seguro pago pelo transporte, assim como o frete, integra o custo de aquisição de bens ou mercadorias adquiridas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em espécie, do saldo credor apurado em decorrência de operações de importação, autorizada pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, alcança tão-somente os créditos previstos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO CREDITÓRIO. APURAÇÃO.

A autoridade competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento, restituição ou compensação de créditos poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, sendo que somente são passíveis de compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza para serem utilizados.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O presente processo diz respeito a declarações de compensação – DCOMP relativas a saldo credor de COFINS apurado no período de 01/07/2010 a 30/09/2010, no valor total de R\$ 6.795.616,50, em conformidade com o artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003. Desse montante, a unidade jurisdicionante do contribuinte já reconheceu o direito sobre a parcela de R\$ 6.201.733,66. Por seu turno, a DRJ recorrida entendeu que deverão ser também restabelecidos os créditos apropriados sobre a utilização de água e esgoto das filiais “Contagem” e “Curitiba”, bem como os créditos relativos aos seguros pagos pelos fretes de bens ou mercadorias adquiridas pela interessada.

Especialmente em relação ao presente processo houve também o reconhecimento de crédito remanescente no montante de R\$ 339.948,59 (conf. relatório fiscal elaborado em função da decisão de primeira instância), o qual corresponde à retificação de cálculos efetuados pela unidade de origem (item 12 do voto recorrido).

Assim, com base nos cálculos elaborados posteriormente pela DRF Contagem em consequência da decisão da DRJ, segundo os quais a quantia adicional a ser creditada em favor do sujeito passivo corresponde a R\$ 347.888,68 (ressalvado o desconto de alguma parcela outrora compensada evidenciada em alguns processos da empresa sobre a mesma matéria), tem-se que o montante em litígio corresponde a R\$ 245.994,15.

Segue, abaixo, o relato dos fatos transcrito da decisão recorrida, o qual é padrão em todos os processos da empresa sobre essa matéria:

Com o intuito de verificar a apuração do IPI, bem como o PIS e a Cofins da pessoa jurídica, foi emitido, em 11/05/2011, o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F n.º: 06.1.10.00-2011-00427-3). Em decorrência, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Início de Fiscalização, intimando o sujeito passivo a apresentar, dentre outros elementos, arquivos digitais referentes aos itens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.9.1 e 4.9.5 do Anexo Único do Ato Declaratório SRF/Cofis nº 15, de 2001, escrituração contábil digital, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 787, de 2007, relação dos produtos fabricados pelo estabelecimento, certidão de objeto e pé de ações judiciais referentes ao IPI, PIS e Cofins, relação das contas contábeis referentes a créditos, receitas e exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins, memoriais de apuração das bases de cálculo utilizadas no preenchimento dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon - e demonstrativo dos fretes de compras de bens utilizados como insumos.

De acordo com a fiscalização, a contribuinte admitiu a ocorrência de erros no preenchimento dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon. Sendo assim, os créditos foram apurados de acordo com os memoriais de apuração das bases de cálculo dos Dacon e demais documentos apresentados pela contribuinte a pedido da autoridade fiscal.

Em seguida, a autoridade fiscal elaborou demonstrativo das glosas de créditos de PIS, conforme abaixo (valores em reais):

P.A.	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.	3.6.	3.7.	TOTAL	ME/FAT	MI	ME
jan/08	3,26	2.845,44	1.367,77	0,00	0,00	36,02	127.836,13	132.088,62	20,23%	105.371,64	26.716,98
fev/08	3,26	5.381,60	1.515,51	0,00	0,00	38,86	91.338,39	98.277,62	14,25%	84.274,71	14.002,91
mar/08	3,26	5.967,74	1.390,14	0,00	0,00	29,65	71.482,90	78.873,69	18,07%	64.623,36	14.250,33
abr/08	3,26	4.719,18	1.627,64	0,00	38,13	186,26	180.784,88	187.359,35	16,34%	156.741,83	30.617,52
mai/08	49,44	8.261,21	1.586,73	0,00	159,52	496,78	125.875,75	136.429,43	19,55%	109.752,61	26.676,82
jun/08	49,44	5.983,14	2.042,36	0,00	50,27	191,73	108.912,17	117.229,11	16,40%	98.001,10	19.228,01
jul/08	151,12	9.659,18	1.909,71	26,51	150,14	587,80	121.509,41	133.993,87	16,20%	112.289,14	21.704,73
ago/08	151,12	7.179,43	1.921,09	3,76	132,18	1.291,51	118.778,39	129.457,48	22,26%	100.645,30	28.812,18
set/08	168,13	3.074,82	1.883,11	6,96	217,27	1.647,18	104.600,83	111.598,30	24,00%	84.811,15	26.787,15
out/08	241,91	6.252,08	2.177,70	0,00	136,81	1.219,34	122.203,64	131.824,48	23,59%	100.727,26	31.097,22

Processo nº 13603.724529/2011-36
Resolução nº 3802-000.235

S3-TE02
Fl. 1.530

nov/08	318,76	8.491,53	1.719,92	8,63	91,80	1.456,49	70.934,88	83.022,01	22,87%	64.032,81	18.989,20
dez/08	532,25	4.150,69	1.471,63	0,20	112,63	1.467,26	131.074,08	138.808,74	37,59%	86.634,00	52.174,74
jan/09	532,25	5.385,90	1.179,67	0,00	173,76	1.879,16	51.684,90	60.835,64	14,79%	51.837,44	8.998,20
fev/09	532,25	11.673,37	1.262,98	33,26	104,68	3.510,75	64.575,01	81.692,30	15,53%	69.008,40	12.683,90
mar/09	532,25	10.388,31	441,21	7,40	25,91	2.776,46	44.105,65	58.277,19	16,48%	48.672,38	9.604,81
abr/09	532,25	2.838,07	1.572,35	1.164,99	40,14	3.401,09	24.839,83	34.388,72	9,90%	30.983,35	3.405,37
mai/09	532,25	5.261,01	874,84	2.569,55	27,06	3.012,90	45.330,66	57.608,27	7,28%	53.414,17	4.194,10
jun/09	532,25	3.246,92	958,43	0,00	14,04	2.405,55	50.649,08	57.806,27	18,59%	47.059,37	10.746,90
jul/09	532,25	7.110,54	720,28	2.897,56	59,09	3.385,00	34.676,13	49.380,85	17,15%	40.912,30	8.468,55
ago/09	532,25	1.953,83	1.175,60	92,21	46,59	1.767,91	33.182,54	38.750,93	8,12%	35.604,80	3.146,13
set/09	532,25	5.565,34	445,25	1.389,50	25,96	4.099,24	17.784,73	29.842,27	14,27%	25.583,88	4.258,39
out/09	532,25	4.171,09	2.445,14	1.917,99	14,83	2.016,65	29.949,93	41.047,88	7,37%	38.023,58	3.024,30
nov/09	532,25	5.999,82	1.378,43	1.289,05	20,70	4.449,68	33.600,99	47.270,92	9,53%	42.765,50	4.505,42
dez/09	532,25	3.670,03	1.580,37	4.930,84	37,09	11.126,51	39.091,41	60.968,50	8,26%	55.933,91	5.034,59
jan/10	532,25	3.502,79	2.203,49	20,65	27,72	1.117,50	14.467,59	21.871,99	8,45%	20.023,98	1.848,01
fev/10	532,25	7.916,35	1.523,09	0,00	18,55	3.337,67	90.260,30	103.588,21	6,86%	96.482,90	7.105,31
mar/10	532,25	1.633,53	1.589,22	299,59	33,98	3.206,79	54.032,80	61.328,16	13,04%	53.333,25	7.994,91
abr/10	532,25	18.149,44	1.551,72	474,12	33,89	3.384,16	213.636,74	237.762,32	14,80%	202.585,29	35.177,03
mai/10	532,25	6.014,24	1.054,57	190,05	46,59	5.760,11	52.717,10	66.314,91	7,27%	61.493,82	4.821,09
jun/10	532,25	8.552,18	1.487,26	72,44	41,18	2.397,81	93.602,34	106.685,46	11,08%	94.864,71	11.820,75
jul/10	532,25	8.892,22	1.229,17	3.311,98	44,16	6.016,23	64.426,44	84.452,45	13,12%	73.372,29	11.080,16
ago/10	532,25	10.200,72	1.366,51	2.038,99	41,63	1.732,96	37.199,94	53.113,00	10,40%	47.589,25	5.523,75
set/10	532,25	7.053,10	1.284,13	5.068,86	61,18	5.531,16	43.200,69	62.731,37	7,76%	57.863,42	4.867,95

LEGENDA:

P.A. PERÍODO DE APURAÇÃO;

3.1. AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO;

3.2. AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO;

3.3. AQUISIÇÕES DE ÁGUA E ESGOTO NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO;

3.4. AQUISIÇÕES DE FRETES RELATIVOS A TRANSPORTE DE PRODUTOS FINAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS;

3.5. AQUISIÇÕES DE FRETES RELATIVOS A TRANSPORTE DE BENS PARA USO, CONSUMO OU IMOBILIZADO;

3.6. AQUISIÇÕES DE SEGUROS PARA FRETES;

3.7. AQUISIÇÕES DE FRETES RELATIVOS A MERCADORIAS NÃO IDENTIFICADAS.

MI. MERCADO INTERNO

ME. MERCADO EXTERNO

ME/FAT. RELAÇÃO PERCENTUAL MERCADO EXTERNO/FATURAMENTO

Como resultado, foram obtidos os valores dos créditos vinculados ao mercado externo, sendo que, a fim de se apurar os saldos passíveis de ressarcimento ou de compensação antecipada, a autoridade fiscal executou alguns ajustes.

O primeiro deles, segundo ela, deriva do fato de que, em virtude do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, apenas os créditos de importação elencados no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, são passíveis de ressarcimento ou compensação. Durante a auditoria, constatou-se que a contribuinte importou, para fins de revenda, diversas máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01 e 87.04 da

Nomenclatura Comum do Mercosul, previstos no art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, enquanto que os créditos de PIS/Cofins foram submetidos indevidamente ao rateio proporcional entre mercado externo e interno. Assim, apurou a fiscalização o crédito mensal a ser reclassificado como não ressarcível. Já o segundo ajuste diz respeito, conforme a fiscalização, à possibilidade de compensação, antes do encerramento do trimestre, de créditos de importação vinculados à receita de exportação. Aduz que, apesar do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, permitir o ressarcimento dos créditos de importação, a compensação antecipada possibilitada pelo art. 42 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, menciona apenas aqueles créditos oriundos de aquisições no mercado interno. Por créditos de importação, entende aqueles do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, inclusive aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Refere-se ao caput do art. 34 desta Instrução Normativa e conclui que o contribuinte não observou o regramento exposto no preenchimento das PER/Dcomp, de modo que elabora demonstrativos que indicam quais créditos devem ser reposicionados no último mês do trimestre para fins de pedido de ressarcimento.

Assim, após efetuados os ajustes, prossegue a fiscalização, a contribuinte teria direito ao ressarcimento dos valores de Cofins e de PIS nos valores que demonstra. Afirma a autoridade fiscal que a reapuração dos saldos de PIS e Cofins não altera os valores passíveis de ressarcimento indicados, porém, o saldo credor total, ou montante disponível após a última PER/Dcomp para desconto das contribuições a recolher, é de R\$ 9.048.196,92, de PIS e de R\$ 12.349.027,24, de Cofins, respectivamente. Esclarece que não foram apurados valores a recolher no período auditado. Por fim, calcula os créditos passíveis de ressarcimento, elabora demonstrativos e sugere o deferimento parcial dos diversos pedidos de ressarcimento e compensações efetuados, de acordo com os valores que indica no Termo de Verificação Fiscal.

As glosas efetuadas bem como as justificativas estão detalhadas no Termo de Verificação Fiscal e no demonstrativo "Glosas de Compensações e Ressarcimento" para as contribuições PIS/Cofins elaborado pela autoridade fiscal.

Diante desses fatos, a DRF/Contagem emitiu Despacho Decisório, em 27/12/2011, por meio do qual foi parcialmente homologada a Dcomp. Como resultado foi reconhecido o crédito no valor de R\$ 594.742,57.

Como base legal são citados, entre outros, os seguintes dispositivos: Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.833, de 2003; Instrução Normativa RFB nº 600, de 2005 e Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Cientificada em 27/02/2012, a contribuinte apresentou, em 28/03/2012, a manifestação de inconformidade às fls. 69 a 101 e 155, acompanhada dos documentos às fls. 102 a 154 e 156 a 1369, alegando, em síntese, que:

- A matéria objeto de recurso não foi submetida à apreciação judicial, com o que se atende ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- As três supostas irregularidades apontadas pela fiscalização fizeram com que os créditos de PIS/Cofins fossem recalculados mensalmente. Obtidos os novos valores passíveis de ressarcimento e compensação, as compensações foram homologadas até esse limite, indeferindo, integral ou parcialmente, aqueles que o superaram;

- Desse trabalho, 198 PER/Dcomp foram deferidos, 42 o foram apenas em parte e 34 receberam resposta negativa. Por sua vez, os respectivos despachos decisórios, em que tais entendimentos foram apresentados, constaram de 51 processos administrativos de crédito, dos quais 41 trouxeram resultados contrários aos interesses da requerente. A decisão recorrida, para que se apresenta a presente manifestação de inconformidade, é um desses. Como todos esses 41 processos se referem a uma mesma matéria, advém de um mesmo procedimento de fiscalização, é desejável que as correspondentes defesas sejam julgadas conjuntamente, o que desde já se requer;

- Segundo a fiscalização, a recorrente não estava autorizada a se creditar sobre as seguintes bases: ativo imobilizado – inclusão indevida de bens não utilizados na produção (item 3.1 do TVF), serviços não empregados diretamente na industrialização (item 3.2 do TVF), utilização de água e esgoto em processos industriais (item 3.3 do TVF), fretes – transporte de produtos finais entre estabelecimentos da pessoa jurídica (item 3.4 do TVF), fretes – inclusão indevida do transporte de mercadorias destinadas ao imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF), fretes- inclusão indevida do seguro pago (item 3.6 do TVF) e fretes – falta de identificação das mercadorias transportadas (item 3.7 do TVF). Mas ela estava, na verdade, haja vista a legislação e jurisprudência acerca da matéria;

- Item 3.1 do TVF. A DRF entendeu que as despesas com veículos e com móveis para salas de treinamento de funcionários não poderiam compor a base de cálculo dos créditos por não serem diretamente destinadas às atividades de industrialização. Entretanto, consoante art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, tal creditamento é permitido. No caso, não há como dizer que os bens não se prestam ao exercício da indústria. Os equipamentos destinados à capacitação de empregados, por exemplo, são essenciais a curso regular das atividades da recorrente, a qual se destaca por sua atuação inovativa e comprometida com o desenvolvimento tecnológico;

- Item 3.2 do TVF. Esses serviços, ao contrário do que sustenta a fiscalização, são, sim, utilizados de forma direta na atividade industrial, sobretudo porque são a ela essenciais. Os insumos, na sistemática do PIS/Cofins, são aquelas despesas, custos ou encargos essenciais ao desempenho da atividade econômica da contribuinte, seja ela qual for. São, de acordo com doutrinadores, todos os elementos físicos ou funcionais (...) que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto. Jurisprudência administrativa do CARF apresenta o mesmo posicionamento, a exemplo dos Acórdãos nº 3202-00.226, de 08/02/2010 e nº 9303-01.035, de 23/08/2010. Julgados dos Tribunais Regionais Federais e Superior Tribunal de Justiça também vão no mesmo sentido. No caso, os serviços são essenciais. Aqueles prestados pela GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda., por exemplo, são vitais para o processo de industrialização, que depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time. (“produção enxuta, por demanda”). Conforme se afere dos contratos ora anexados (doc. 5), tais serviços consistem na gestão inteligente do fornecimentos de bens a serem aplicados no processo produtivo. Não se trata, pois, de meros serviços de movimentação e controle de estoques, como pareceu entender a fiscalização. O que essa pessoa jurídica fornece é a otimização do processo industrial, serviço diretamente ligado à produção e cujo fator intelectual é preponderante. Esse tipo de serviço, sobretudo no setor econômico em que atua a contribuinte, é fundamental. Portanto, não há como afastar a sua natureza de insumo e, via de conseqüência, de gasto passível de creditamento, eis que se trata de serviço essencial e diretamente vinculado à

produção, inclusive qualificado como verdadeiro custo de produção para as quais a jurisprudência administrativa permite, há muito, o desconto de créditos;

- Item 3.3 do TVF. Somente foram admitidas para efeito de creditamento a água aplicada nos processos industriais de “têmpera” e “lavagem e prova hídrica”, pois somente nesses casos haveria o contato direto com o bem produzido. A água empregada nos outros dois processos industriais, os de “pintura” e “usinagem”, não teria tal natureza. Contudo, a fiscalização glosou os créditos não apenas quanto aos dois últimos processos, mas em relação a todos eles, sob o argumento de que a contribuinte não soube precisar a quantidade de água empregada em cada um desses processos, o que intensifica o absurdo da autuação. É que não há dúvida que a água empregada em todos esses quatro processos permite o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins, porque se encaixa no conceito de insumo e é empregada, de forma essencial, na produção, descabendo a exigência de contato físico direto com os produtos fabricados, consoante jurisprudência do CARF e julgados dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça;

- Item 3.4 do TVF. O fato de a transferência de bens entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se caracterizar, propriamente, como uma operação de venda, nada tem a ver com a sua aptidão a gerar créditos de PIS/Cofins, sendo relevante apenas a sua qualificação como insumo, isto é, a sua essencialidade para o processo de produção, conforme já reiterado. E transportar as mercadorias entre os diversos estabelecimentos é fundamental para o curso regular das operações da pessoa jurídica principalmente por dois motivos: (a) A contribuinte possui um variado portfólio, provendo máquinas e equipamentos de marcas distintas (“Case”, “New Holland”, “Kobelco” e “Steyr”, por exemplo) para setores do mercado também díspares (de agricultura e construção civil, sobretudo), mas suas plantas industriais não estão preparadas para fabricarem todos esses produtos, até porque, aliás, isso demandaria investimentos de elevadíssima monta. Mormente pela variedade de estabelecimentos em todo o país, que também operam como centros de venda, fornecendo todos os produtos da marca, há necessidade de manutenção de estoques, segundo as condições do mercado, mesmo para aquelas mercadorias que não são fabricadas no próprio estabelecimento, de modo que valores consideráveis são gastos no transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e (b) São produzidas máquinas e equipamentos pesados, os quais gozam de particularidades quanto à sua estocagem, sobretudo pelos grandes e diferenciados tamanhos. É possível, por isso, que devido a uma queda nas vendas, por exemplo, determinado estabelecimento fique sem espaço para alocar a sua produção, o que tornará necessária a busca por outras unidades. Nessas situações é desejável que seja feita a transferência para outro estabelecimento, pois a locação de espaços para tal pode se mostrar excessivamente onerosa muito em virtude das elevadas dimensões dos bens produzidos. Além disso, os fretes em exame são despesas vinculadas ao processo de produção, o que reforça a possibilidade de creditamento. De fato, até que as mercadorias produzidas sejam efetivamente alienadas não há falar em encerramento da atividade industrial, mesmo porque o objetivo de qualquer pessoa jurídica é vender (obter receitas). Com efeito como este é o fato gerador de PIS/Cofins (as receitas), todo gasto com os produtos até que elas sejam auferidas deve ser considerado insumo. Julgados do CARF e do Superior Tribunal de Justiça corroboram essa tese;

- Item 3.5 do TVF. Ainda que não goze de previsão legal, é assente na jurisprudência administrativa que o frete pago na aquisição de bens necessários

ao desenvolvimento da atividade industrial permite o creditamento. Cita a Solução de Consulta nº 156, de 19/09/2008, da SRRF/6ª RF. Deveras, considerando a materialidade do PIS/Cofins, bem assim o atual entendimento jurisprudencial sobre o tema, quaisquer custos de aquisição devem autorizar o desconto de créditos;

- Item 3.6 do TVF. Entendeu o fisco que o seguro, normalmente destacado, que compõe o frete pago na aquisição de insumos deveria ter sido descontado da apuração dos créditos, de sorte que a recorrente não poderia ter se creditado com base no valor total do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC, como ocorreu. O seguro do transporte não é custeado pela recorrente, mas sim pela própria transportadora, a verdadeira e única contratante desse serviço. O destaque no CTRC é apenas uma exigência legal instituída para permitir a identificação da composição do frete. O RICMS/MG, em seu art. 81, inciso XIII, trata o seguro como “valores dos componentes do frete”. O seguro, portanto, foi avençado pela transportadora, que apenas informa o seu respectivo valor em atendimento ao regramento legal. No caso, a recorrente pagou apenas pelo transporte e, sendo o frete na aquisição de insumos passível de creditamento, agiu de forma acertada ao calcular seus créditos sobre o valor total do CTRC, que é o efetivo valor do frete. Ainda que se entenda o contrário, o crédito afigura-se legítimo em virtude de equivaler ao “custo de aquisição”. O art. 289 do RIR autoriza o aproveitamento do crédito em relação a quaisquer custos de aquisição. Cita a Solução de Consulta nº 156, de 19/09/2008, da SRRF/6ª RF. Assim, sendo os seguros, igualmente, um “custo de aquisição”, conforme art. 289, § 1º do RIR, cabível o creditamento quanto a eles;

- Item 3.7 do TVF. Essa glosa decorreu da ausência de vinculação de boa parte dos fretes aos respectivos insumos adquiridos. Estornou-se, então, praticamente todo o crédito de fretes do período, exceto aqueles tratados nos itens anteriores, que tiveram análise própria e apartada. Para que não haja dúvidas quanto ao seu direito a recorrente requer, desde já, a realização de diligência fiscal e perícia contábil para que tal vinculação seja verificada. Para tanto, compromete-se, inclusive, a trazer aos autos todas as informações e documentos correspondentes, o que apenas não faz agora, com esta defesa, e não fez durante o procedimento fiscal, em razão do seu extensíssimo volume – entre janeiro de 2008 e setembro de 2010 foram realizadas quase 800 mil operações de aquisição de mercadorias. De qualquer forma, por ocasião de suas respostas à fiscalização, demonstrou, para aproximadamente 20% das referidas operações (mais um menos 140 mil), que quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos. Por isso, na eventualidade de não se permitir a juntada desses documentos, propugna pela homologação proporcional desses créditos, sob pena de perpetuação de exigência fiscal claramente desproporcional e ilegítima;

- Item 4.2 do TVF. Os créditos utilizados como base dos PER/Dcomp ora examinados, e também daqueles outros apresentados no período fiscalizado, decorreram de aquisições realizadas no mercado interno e no exterior. No entanto, para a fiscalização, os créditos advindos da importação de mercadorias citadas no art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, não poderiam ter sido utilizados para efeito de ressarcimento e compensação, segundo a qual apenas as importações amparadas pelo art. 15 da aludida lei é que permitiriam tais procedimentos, haja vista a literalidade do art. 16. Porém, não há regramentos distintos para os créditos de importações, que estariam nos mencionados arts. 15 e 17. Na verdade, todo o creditamento de PIS/Cofins – Importação deriva do

art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que seria o equivalente funcional dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que tratam de créditos no mercado interno. O art. 17 é apenas uma complementação ao art. 15 e será aplicado somente em alguns casos, e em conjunto com o art. 15. A função do art. 17 é, exclusivamente, tratar das situações em que o recolhimento de PIS/Cofins não-cumulativo deixa de ser feito com base nas alíquotas de 1,65% e 7,6% e passa a contemplar alíquotas diferenciadas, nos casos de aplicação do “regime monofásico” ou alíquotas específicas para alguns derivados de petróleo. A contrario sensu, a única situação em que o art. 15 não se aplica aos produtos e serviços tratados no art. 17 é, justamente, quando cuida da quantificação do crédito. Ou seja, o art. 17 não vem trazer regulação especial para os créditos de produtos específicos, de forma a excluir a aplicação do art. 15. Tanto que do seu § 8º consta que “(...) disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei...”. Portanto, o art. 15 fundamenta e se aplica a todo crédito decorrente de importações, incidindo o art. 17, eventual e conjuntamente, apenas para tratar de sua quantificação. Assim, havia direito de utilização de créditos dos bens mencionados no art. 17 em PER/Dcomp, alterando apenas a alíquota do crédito, que será maior em razão da natureza do produto. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil abona essa conclusão (Acórdão nº 3803-000.885, de 27/10/2010, do CARF). Interpretação distinta representaria grave ofensa à isonomia tributária, uma vez que importadoras e pessoas jurídicas em geral estariam submetidas a tratamentos fiscais distintos, sem qualquer justificação. Na verdade, a situação das importadoras de bens regulados pelo art. 17 ficaria ainda pior: além de arcarem com alíquotas majoradas (em razão do regime monofásico), teriam o seu direito de crédito excessivamente limitado. Essa violação é desconfortavelmente contraditória, uma vez que o objetivo da Lei nº 10.865, de 2004, foi justamente, segundo sua exposição de motivos, introduzir “(...) um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados...” Daí advém ainda o desrespeito às regras da proporcionalidade e razoabilidade, afinal, qual seria a razão jurídica para se permitir a utilização de créditos de importação em PER/Dcomp e excluir, ao mesmo tempo, esse direito daquelas operações abarcadas pelo art. 17? Razão não há, estando claro que o exame da legislação não autoriza a exegese levada a efeito pela autoridade fiscal, pelo que deve ser descartada;

- Item 4.3 do TVF. Foram reposicionados parcelas dos créditos de importação aproveitados em PER/Dcomp ao argumento de que estes, por se originarem do mercado externo, somente poderiam ser utilizados no final do respectivo trimestre-calendário. O procedimento teve efeito nefasto e desproporcional: vários dos débitos compensados, no período autuado, ficaram descobertos, passando a ser exigidos, integral ou parcialmente, com o acréscimo de juros e multa. Entretanto, como os créditos foram deslocados para o último mês do trimestre correspondente, neste terceiro mês havia saldo suficiente para homologar, ainda que em parte, as compensações realizadas nos dois primeiros meses. Desse modo, caso se entenda por validar tal procedimento, os acréscimos legais somente se referem ao atraso de um ou dois meses, isto é, aquele decorrente da espera até o fim do trimestre;

- Erros de cálculo. Em cada mês em que os créditos foram recalculados ocorreram impropriedades na quantificação desses créditos, consoante exemplos a seguir. (a) Ressarcimento de Cofins - abril a junho de 2008 (PER/Dcomp nº 41058.12544.220708.1.1.09-9018 e nº 33371.36444.290710.1.7.09-8945). Somente foi considerado o montante ressarcível de junho de 2008 e não o total da parcela relativa ao trimestre. Ou

seja, não foi feita a recomposição do crédito relativo ao ressarcimento (não foi feito o reposicionamento). Caso tivesse sido feita a recomposição, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 3.267.967,06 e não R\$ 3.075.278,21, o que gerou uma diferença de R\$ 192.688,85, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período. Além disso, no quadro "Créditos de Compensação Utilizados (CCU)/CTs – Valor utilizado valorado de acordo com o tipo de crédito" há valores que divergem daqueles cuja compensação foi solicitada por meio de PER/Dcomp originais. Todos esses PER/Dcomp foram retificados o que leva a crer que a última versão sobrepôs a primeira, fazendo com que os débitos fossem compensados com multa e juros. É de se notar que a data da transmissão original estava dentro do período para recolhimento (antes da data de vencimento) e que não houve aumento do débito compensado, somente redução (fl.139). (b) Ressarcimento de Cofins - outubro a dezembro de 2008 (PER/Dcomp nº 11240.95939.300109.1.5.09-0408). Somente foi considerado o montante ressarcível de dezembro de 2008 e não o total da parcela relativa ao trimestre. Ou seja, não foi feita a recomposição do crédito relativo ao ressarcimento (não foi feito o reposicionamento). Caso tivesse sido feita a recomposição, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 7.642.847,66 e não R\$ 6.352.123,81, o que gerou uma diferença de R\$ 1.290.723,85, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período (fl. 140). (c) Ressarcimento de Cofins - julho a setembro de 2010 (PER/Dcomp nº 19382.21408.281010.1.1.09-0687). Não foi feita a recomposição do crédito relativo ao ressarcimento (não foi feito o reposicionamento). Caso tivesse sido feita a recomposição, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 6.541.682,26 e não R\$ 6.201.733,66, o que gerou uma diferença de R\$ 339.948,90, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período (fl. 141). (d) Ressarcimento de Cofins - abril de 2010 (PER/Dcomp nº 02755.47816.300610.1.3.09-4563). O fisco partiu de montante de créditos de mercado externo diferente daquele que consta no PER/Dcomp, sendo considerado o montante de R\$ 3.153.956,33, enquanto que o valor solicitado é de R\$ 5.916.155,44. Caso tivesse usado o valor constante do PER/Dcomp, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 5.511.341,71 e não R\$ 2.749.142,61, o que gerou uma diferença de R\$ 2.762.199,10, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período (fl. 141). Esses erros, que são verificados em todas as competências, são inclusive bastantes para que se decrete a nulidade do procedimento fiscal e do TVF ora contestado. De todo modo, caso assim não se entenda, requer-se, desde já, a realização de diligência fiscal e perícia contábil para que os referidos equívocos sejam definitivamente comprovados. Para tanto, compromete-se, inclusive, a trazer aos autos todas as informações e documentos correspondentes, o que apenas não faz agora, com esta defesa, em razão do exíguo tempo para recorrer, posto que são mais de 200 PER/Dcomp envolvidos, que devem ser revistos em todos os critérios apontados pela fiscalização, alguns deles complexos;

Em 20/08/2012, a contribuinte juntou aos autos mídia em CD com o que entende ser as informações necessárias para que seja verificada a vinculação dos fretes autuados no item 3.7 do TVF com a compra de insumos, de modo a comprovar a legitimidade dos créditos aproveitados sobre tais despesas (fretes na aquisição de insumos).

Ao final, requer a contribuinte: a) o julgamento conjunto dos processos, haja vista a identidade da argumentação de defesa; b) a nulidade do procedimento fiscal e de seus correspondentes frutos, o TVF e os despachos decisórios proferidos neste e nos demais processos que tratam do mesmo assunto; c) a realização de diligência fiscal e perícia contábil com o objetivo de

vincular os fretes pagos às mercadorias a esses correspondentes ou, caso assim não se entenda, ao menos o reconhecimento proporcional das vinculações, conforme demonstrado; d) o reconhecimento da existência de todos os créditos de PIS/Cofins utilizados pela interessada nos pedidos de ressarcimento e compensação vinculados ao MPF-F n.º: 06.1.10.00-2011-00427-3, transmitidos entre janeiro de 2008 e setembro de 2010, com o consequente deferimento e homologação de todos os PER/Dcomp objetos deste processo; e) a realização de diligência fiscal e perícia contábil com o objetivo de comprovação dos equívocos e erros de cálculo mencionados; f) caso os argumentos anteriores não sejam acatados, que os erros expressamente apontados sejam definitivamente corrigidos e g) subsidiariamente, sejam descontados os juros e multas decorrentes do reposicionamento de créditos efetuados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A ciência da decisão que manteve em parte a exigência formalizada contra a recorrente ocorreu em 21/01/2014 (fls. 1495). Inconformada, a mesma apresentou, em 28/01/2014, o recurso voluntário de fls. 1497/1524, onde reitera os argumentos aduzidos na primeira instância na parte em que seu pleito não foi deferido, requerendo, ao final:

- a) o julgamento conjunto deste com os demais processos da empresa, haja vista a identidade da argumentação de defesa, nos termos do artigo 58, § 8º, do Regimento Interno do CARF;
- b) seja determinada a realização de diligência para os esclarecimentos referentes à glosa de créditos calculados sobre fretes (item 3.7 do TVF), diligência cuja necessidade seria reforçada diante do reconhecimento, pela DRJ, de equívocos nos cálculos promovidos;
- c) seja o recurso conhecido e provido, com a reforma do acórdão para que sejam restabelecidos os créditos glosados nos itens 3.1, 3.2, 3.4, 3.5 e 3.7 do TVF, bem como reconhecida a regularidade da utilização dos créditos de PIS/COFINS tratados pelo artigo 17 da Lei nº 10.865/04 (item 4.2 do TVF), e, finalmente, sejam descontados juros e multa calculados quando do reposicionamento dos créditos (item 4.3 do TVF), de modo que se refiram tão-somente ao atraso de um ou dois meses (i. é, aquele decorrente da espera até o fim do trimestre).

É o relatório.

Voto

Da admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo, posto que apresentado (em 28/01/2014) dentro do prazo legal de 30 dias contados da data da ciência da decisão de primeira instância (que ocorreu em 21/01/2014 - conf. fls. 1495).

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade os mesmos se encontram presentes.

Conheço, portanto, do recurso formalizado pelo sujeito passivo.

Da matéria em litígio

Conforme relatado, vê-se que a contenda envolve a homologação parcial de pedidos de compensação da interessada onde o direito creditório reclamado diz respeito a saldo credor de COFINS, direito o qual foi glosado em parte, permanecendo em litígio as questões relativas ao cômputo de créditos calculados sobre:

- a) bens destinados ao ativo imobilizado e não utilizados na produção (item 3.1 do *Termo de Verificação Fiscal – TVF*);
- b) serviços não empregados diretamente na industrialização (item 3.2 do *TVF*);
- c) fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada (item 3.4 do *TVF*);
- d) fretes pelo transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do *TVF*); e,
- e) fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas (item 3.7 do *TVF*).

Também necessita ser analisada a reclassificação de créditos objeto do item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual, em virtude do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005¹, apenas os créditos de importação elencados no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 seriam passíveis de ressarcimento ou de compensação. Assim, em relação aos créditos enquadrados no artigo 17 da mesma Lei nº 10.865/2004 – que remete às importações de produtos objeto do § 3º do artigo 8º da Lei em tela² (dentre outros) – estes, por falta de previsão legal, não poderiam ser objeto de ressarcimento ou de compensação, apesar da possibilidade de desconto em relação aos débitos.

¹ Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou
II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Lei nº 11.033, de 21/12/2004, Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

² Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[omitido]

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

Por fim, a lide envolve também a análise quanto à possibilidade ou não de compensação de créditos de importação vinculados a receita de exportação antes do encerramento do trimestre.

Todas essas questões são comuns em relação a todos os processos da empresa trazidos à pauta, razão pela qual serão examinadas em conjunto, o que atende, nessa parte, ao pleito do sujeito passivo.

Nessa linha, ao analisar a lide, verificamos a necessidade de conversão do julgamento em diligência no tocante ao item 3.7 do *Termo de Verificação Fiscal – TVF*, nos termos tratados abaixo.

Das glosas objeto do item 3.7 do TVF: fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas – Necessidade de diligência

Quanto às glosas em vista dos fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas, reproduzo, abaixo, trechos do item 3.7 do *Termo de Verificação Fiscal*:

Como demonstrado anteriormente, a possibilidade de creditamento nos casos em que se entende a despesa com frete como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002), depende da identificação do insumo transportado. Em outras palavras, apenas os fretes associados a bens tidos como insumos no âmbito do PIS e da COFINS é que dão direito a créditos; assim, caso a pessoa jurídica adquira um bem de pessoa física, o transporte deste bem, mesmo feito por pessoa jurídica domiciliada no país, não gera direito a crédito; do mesmo modo, caso o bem transportado não dê direito a crédito, também não haverá créditos relacionados com as despesas de fretes.

Não havendo informação, na Escrituração Fiscal, das notas fiscais dos bens considerados como insumos associados aos fretes, lavrou-se em 14/09/2011, o Termo de Intimação nº 0617/2011, a fim de que o contribuinte associasse, nota fiscal por nota fiscal, os fretes com as mercadorias transportadas, mediante a elaboração de três arquivos distintos, devendo-se observar lay-out específico para tanto.

Vencido o prazo inicial em 04/10/2011, o contribuinte solicitou prazo adicional de vinte dias, por nós deferido. Em 24/10/2011, a empresa apresentou apenas dados parciais, e requereu mais algum tempo para terminar a feitura dos arquivos. Numa última oportunidade, estendemos por mais quinze dias o prazo final.

Na data aprazada, o sujeito passivo entregou os arquivos, os quais, porém, não possuíam todos os vínculos necessários à identificação das mercadorias conduzidas em cada serviço de transporte.

[...]

No caso em tela, essencial era a vinculação entre as despesas de frete e os insumos pretensamente adquiridos, o que deveria ser possível por intermédio do arquivo de vínculos, que possuía tanto a identificação das notas fiscais de fretes como a identificação das notas fiscais de compra ou venda de mercadorias. Entretanto, nos arquivos entregues em 08/11/2011, anexos ao processo, duas falhas foram observadas: por um lado, notas fiscais de transporte relacionadas no arquivo “Arquivo de CTCR.txt” não foram encontradas no “Arquivo de Vínculos.txt”; por outro, notas fiscais de

mercadorias indicadas no arquivo de vínculos não foram encontradas no “Arquivo de NF.txt”, nem na Escrituração Fiscal. Estas duas irregularidades foram relacionadas, respectivamente, nos demonstrativos “Notas Fiscais de Fretes não Associadas à Tabela de Vínculos” e “Notas Fiscais de Mercadorias não Encontradas na Escrituração Fiscal”, em anexo.

A título de exemplo, tomemos uma das diversas notas fiscais não encontradas, de forma a verificar a necessidade de se realizar o elo entre as notas fiscais de transporte e as notas fiscais de mercadorias: o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas nº 005595, série única, emitido pela Transportadora Rodomeu Ltda, em anexo. Trata-se de um documento relativo ao transporte de mercadorias importadas da CNH America LLC, do porto de Santos até a filial de Curitiba, cujo valor total somava R\$ 65.741,50.

Tal creditamento é vedado pela RFB, conforme dispõem várias consultas emitidas pelo órgão, entre as quais a Solução de Consulta nº 84, da SRRF 07/DISIT, de 20/08/2010, cuja ementa reproduzimos abaixo:

“CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS IMPORTADOS.

O direito ao crédito a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

O desconto de créditos, no caso de importações sujeitas ao pagamento da Cofins-Importação, sujeita-se ao disposto nos arts. 7º e 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determinam que a base de cálculo desses créditos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Assim, o frete pago para transportar bens importados, empregados como insumos em processo produtivo, do local do desembarque até o estabelecimento fabril do contribuinte não gera direito a crédito da COFINS, por não fazer parte de sua base de cálculo, nos termos da legislação em vigor.” (grifo nosso)

Deste modo, é forçoso concluir que a falta de vinculação entre os fretes e as mercadorias transportadas impede a constatação não só da irregularidade acima descrita, mas de quaisquer outras que a empresa porventura tenha cometido.

[...]

Cabe registrar que tais créditos foram lançados a débito das contas 144238 - PIS a recuperar - insumos e 144239 - COFINS a recuperar – insumos, e que, no caso do demonstrativo “Notas Fiscais de Mercadorias não Encontradas na Escrituração Fiscal”, todo o valor das contribuições creditadas a um determinado CTRC deve ser glosado, visto que a falta de determinada associação impede o cálculo do valor creditado proporcionalmente.

(os destaques em negrito não constam do original)

Extraí-se dos trechos destacados acima (em negrito) que a motivação adotada pela fiscalização para a glosa dos créditos calculados sobre os fretes foi, essencialmente, a impossibilidade de vinculação “entre as despesas de frete e os insumos pretensamente adquiridos”, ou seja, entre os CTRC (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas) e as notas fiscais de entrada dos insumos. A ausência desse vínculo impediu a autoridade administrativa de examinar se referidas despesas com fretes poderiam realmente ser admitidas como “um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem”.

Decerto, “*apenas os fretes associados a bens tidos como insumos no âmbito do PIS e da COFINS é que dão direito a créditos*”, muito embora a autoridade administrativa tenha afirmado, posteriormente, que é vedado o creditamento pelo frete pago para transportar bens importados empregados como insumos do processo produtivo.

Segundo a defesa apresentada pelo sujeito passivo: “[...] *se há créditos de insumos, por exemplo, já reconhecidos para o período, **é corolário lógico que haja, também, créditos referentes a seus correlatos fretes***”. Ressalta ainda a reclamante que “*a maioria esmagadora de tais fretes se refere a notas fiscais cujos CFOPs são os seguintes: [...] 1.101: Compra para industrialização ou produção rural [...] 2.101: Compra para industrialização ou produção rural. [...] 5.101: SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO*”. Ainda segundo a recorrente:

Os CFOPs das notas fiscais são provas cabais de que os correspondentes fretes autorizavam o creditamento. Os CFOPs ns. 1.101 e 2.101 se referem, como se pôde verificar, à aquisição de insumos, caso em que, tendo-se em vista os termos do art. 3º, inciso II, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, o crédito é indubitavelmente permitido. É como se posiciona a própria Receita Federal, aliás. Veja-se um exemplo:

“(...) FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins.”

(Solução de Consulta n. 197, de 16 de Agosto de 2011 – sem destaques no original)

Já quanto ao CFOP n. 5.101, o creditamento ainda é mais evidente: segundo o inciso IX do citado art. 3º, o “**frete na operação de venda**” autoriza o desconto de créditos das mencionadas contribuições sociais.

É importante reiterar que a Recorrente, logo após a Impugnação, fez a prova que havia sido reclamada pela DRF e que a DRJ afirmou ter sido realizada. A Recorrente elaborou, como dito, planilha detalhada, com mais de 50 mil linhas, na qual indicou, uma a uma, nota fiscal autuada e respectivo CTCR. É por meio dessa planilha, pois, que se poderia ver que a maior parte dos fretes autuados se referia a situações em que o creditamento estava claramente autorizado.

Sobre a planilha reportada e demais argumentos suscitados pelo sujeito passivo, asseverou a instância recorrida, *verbis*:

9. FRETES. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS TRANSPORTADAS. ITEM 3.7 DO TVF.

Diante da ausência de informação, na escrituração fiscal, das notas fiscais dos bens considerados insumos associados ao frete, a contribuinte foi intimada a associar, nota fiscal de compra ou venda por nota fiscal de frete, os fretes com as mercadorias transportadas, mediante a elaboração de três arquivos distintos. Após algumas prorrogações, a recorrente apresentou a documentação solicitada, que, contudo, não apresentava todos os vínculos necessários à identificação das mercadorias transportadas. Ponderou a autoridade fiscal que a falta de vinculação entre fretes e mercadorias

transportadas, além de impedir o creditamento, também impede a constatação de apropriações irregulares de crédito feitas pela interessada, a exemplo de frete pago para transporte de bens importados, empregados como insumos, do local de desembarque até o estabelecimento fabril.

Suscita a interessada, quanto ao tema, que a glosa decorreu da ausência de vinculação de boa parte dos fretes aos respectivos insumos adquiridos, estornando-se, então, praticamente todo o crédito de fretes do período, exceto aqueles tratados nos itens anteriores, que tiveram análise própria e apartada. Solicita, para que não haja dúvidas quanto ao seu direito a realização de diligência fiscal e perícia contábil para que tal vinculação seja verificada. Para tanto, compromete-se, inclusive, a trazer aos autos todas as informações e documentos correspondentes, o que apenas não faz agora, com esta defesa, e não fez durante o procedimento fiscal, em razão do seu extensíssimo volume – entre janeiro de 2008 e setembro de 2010 foram realizadas quase 800 mil operações de aquisição de mercadorias. De qualquer forma, afirma, por ocasião de suas respostas à fiscalização, demonstrou, para aproximadamente 20% das referidas operações (mais ou menos 140 mil), que quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos. Por fim, na eventualidade de não se permitir a juntada desses documentos, a recorrente propugna pela homologação proporcional desses créditos, sob pena de perpetuação de exigência fiscal claramente desproporcional e ilegítima.

A contribuinte juntou aos autos mídia em CD, incluindo as informações que entendeu necessárias para o restabelecimento desses créditos, a qual foi convertida em documentos anexados aos autos. Examinando esses documentos, pode-se observar que se trata de planilha contendo dados dos CTRC objetos da fiscalização (código CTRC, CTRC, data de emissão, data fiscal, código, ID, razão social e CNPJ) e dados da nota fiscal vinculada (número, série, data de emissão, data fiscal, código e CNPJ).

Não obstante, do exame dessa planilha não resta comprovada a vinculação pretendida pela recorrente. Para tanto, fazia-se necessário que fossem juntados, além da própria planilha, ao menos cópias dos documentos fiscais nela mencionados. Isso, entretanto, não se fez.

Em adição, pode-se observar que a aludida planilha apresenta mais de 50.000 linhas com dados para verificação, enquanto que a interessada, ao trazê-la aos autos, limitou-se a requerer fosse verificada a vinculação dos fretes autuados no item 3.7 com a compra de insumos.

Ocorre que o ônus de prova do direito ao creditamento é da contribuinte, como adiante se melhor verá, a quem competia, no mínimo, apontar ou indicar as linhas das operações que entende serem passíveis de dedução e não simplesmente pretender transferir esse ônus, que é seu, para o fisco.

Ressalte-se que, para fins de creditamento, a legislação exige que o crédito seja líquido e certo. Não obstante, também não restou comprovada a alegação de que para aproximadamente 20% das referidas operações, quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos.

Por conseguinte, cumpre manter as glosas quanto a este item.

(grifos nossos)

Sobre a questão, com a devida vênia, penso que a DRJ não caminhou da melhor forma.

A leitura que faço dos argumentos acima reproduzidos, proferidos pela instância *a quo*, é a de que esta não examinou adequadamente a documentação e os argumentos apresentados pelo sujeito passivo. Isso porque a planilha “[...] *de mais de 50.000 linhas com dados para verificação [...]*”, onde a interessada alega que “[...] *para aproximadamente 20% das referidas operações, quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos [...]*”, não foi efetivamente apreciada pela instância recorrida, como se vê dos trechos grifados no excerto reproduzido acima.

Como a própria DRJ afirma, o documento acostado aos autos pela reclamante *“trata de planilha contendo dados dos CTRC objetos da fiscalização (código CTRC, CTRC, data de emissão, data fiscal, código, ID, razão social e CNPJ) e dados da nota fiscal vinculada (número, série, data de emissão, data fiscal, código e CNPJ)”*. Tais informações, entendo, podem sim subsidiar o necessário exame para verificar se existe ou não vínculo entre os fretes e as mercadorias transportadas.

No mais, não me parece razoável exigir a apensação aos autos de cópia de mais de 800 mil documentos e, dada a não anexação deles, concluir que o sujeito passivo negligenciou com o ônus probatório.

Da conclusão

Diante do exposto, voto para converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem, diante dos registros apresentados pelo sujeito passivo e os correspondentes documentos neles referenciados, apure os créditos do PIS e da COFINS nos casos em que os mesmos, realmente, correspondem a fretes pela aquisição de insumos, conforme metodologia que entender mais adequada para tanto.

Sala de Sessões, em 19 de agosto de 2014.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator