



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

**Processo n°** 13971.001080/2004-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.681 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2014  
**Matéria** DCOMP-COFINS  
**Recorrente** BUNGE ALIMENTOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.  
 PRECLUSÃO. DILIGÊNCIA.

Os documentos que comprovam as alegações trazidas na manifestação de inconformidade em relação ao direito creditório postulado devem ser com ela apresentados, à exceção das hipóteses contempladas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972. A diligência não se presta a suprir deficiência probatória, seja do fisco ou da postulante ao crédito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

COFINS. COMPENSAÇÃO. REQUISITO. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E DA LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS. POSTULANTE.

A comprovação da certeza e da liquidez do crédito, a cargo do postulante, constitui requisito essencial à acolhida de pedidos de compensação.

COFINS. FRETE. ESTORNO. RATEIO.

É possível o cálculo do valor do frete em relação à aquisição estornada de insumos a partir de critério de rateio utilizado pela própria empresa, na impossibilidade/inexistência de segregação contábil.

COFINS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

COFINS. FRETE NA AQUISIÇÃO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há norma que autorize desconto de crédito em relação a fretes nas aquisições, por empresas comerciais exportadoras, de mercadorias com fim específico de exportação.

COFINS. ESTOQUE DE ABERTURA. ICMS. EXCLUSÃO.

Na composição do estoque de abertura de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637/2002 deve ser excluído o ICMS, conforme art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Ivan Allegretti, que votou pelo provimento parcial para incluir o ICMS no valor do estoque de abertura em 01/02/2004, e reverter a glosa dos adiantamentos a fornecedores, por entender que o direito de crédito nasce no momento do desembolso. Sustentou pela recorrente o Dr. Arno Schmidt Júnior, OAB/SC nº 6.878.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Marcos Tranchesi Ortiz (vice-presidente), Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

## Relatório

Versa o presente sobre declarações de compensação (consideradas as DCOMP retificadoras finais constantes destes autos e dos processos nº 13971.000132/2005-19, nº 13971.001377/2004-82 e nº 13971.001567/2004-08) buscando compensar valores recolhidos a maior ou indevidamente a título de COFINS não cumulativa com débitos relativos a IRPJ e CSLL, conforme quadro a seguir:

Crédito/mês	Valor utilizado (R\$)	Débitos compensados		
		Tributo	Período	Valor (R\$)
Abril	62.584.126,23	IRPJ	Jul/2004	46.898.134,75
		CSLL	Jul/2004	15.067.403,57

		CSLL	Abr/2004	471.376,91
<b>Maio</b>	28.717.712,61	IRPJ	Ago/2004	28.717.712,61
<b>Junho</b>	31.106.041,31	IRPJ	Set/2004	31.106.041,31
<b>Total do crédito utilizado</b>				122.407.880,15

No Despacho Decisório de fls. 943 e 944<sup>1</sup> (emitido em 22/10/2009, fundado no Parecer SAORT nº 491/2009 - fls. 940 a 942), admite-se a DCOMP retificadora registrada em 05/08/2009, reconhece-se o direito ao crédito de COFINS em relação a receitas de exportação, apurado em abril, maio e junho de 2004, homologando-se totalmente as compensações referentes a créditos de abril e maio, e parcialmente as referente a créditos de COFINS de junho de 2004, no montante de R\$ 22.578.991,95.

Os detalhes e as fundamentações das glosas, expressos no Relatório de Auditoria Fiscal-RAF (fls. 843 a 935), serão aqui apresentados, por razões didáticas, em conjunto com as argumentações em sede de manifestação de inconformidade, a seguir.

Em virtude da complexidade do processo, relevante destacar ainda o detalhamento individualizado das compensações relativas à COFINS nos anos de 2004/2005, para a empresa, efetuado na informação fiscal de fls. 1117 a 1123, e o índice de documentos ao final do RAF (fls. 936 a 938).

Em sua manifestação de inconformidade (fls. 961 a 994), a empresa trata das glosas em espécie, detalhadas no RAF (coluna da esquerda), defendendo (coluna da direita) que (quadro na folha seguinte):

<b>Glosa Efetuada/Fundamentos</b>	<b>Razões de defesa</b>
<p><b>LINHA 01 - Bens adquiridos para revenda (fls. 861/868)</b></p> <p><b>Glosa 1 - complementos de valor:</b> nas compras com preço "a fixar", gerando complementação de valor ao final, mediante a emissão de Nota Fiscal, sem movimentação física, a empresa foi intimada a comprovar individualizadamente as remessas, não o fazendo. Daí a glosa das Notas Fiscais relacionadas à fl. 866.</p> <p><b>Glosa 2 - falta de comprovação:</b> foram solicitadas cópias de 51 Notas Fiscais, não tendo sido apresentadas as relacionadas à fl. 867.</p>	<p><b>LINHA 01 - Bens adquiridos para revenda (fls. 962/973)</b></p> <p><b>Glosa 1 - complementos de valor:</b> a comercialização de produtos agrícolas apresenta peculiaridades. Havendo oscilações de preço, cria-se um mercado futuro, no qual os grãos são negociados com base em expectativas de preço. Assim, não obstante a entrega, o preço definitivo pode ser fixado em momento futuro, demandando ajuste. E a complementação do preço está vinculada à aquisição (e não à tradição).</p> <p><b>Glosa 2 - falta de comprovação:</b> a empresa junta cópia de 9 Notas Fiscais, buscando comprovar o seu direito creditório, e alerta para o fato de que houve duplicidade de notas na totalização apresentada.</p>

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do Documento assinado (e-processos) e MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

<p><b>LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 869/870)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> foram solicitadas cópias de 236 Notas Fiscais , não tendo sido apresentadas as relacionadas à fl. 869.</p>	<p><b>LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 973/974)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a empresa junta cópia de 12 Notas Fiscais, buscando comprovar o seu direito creditório, e alerta para o fato de que houve duplicidade de notas na totalização apresentada, informando que ainda está providenciando a localização de outras notas fiscais, que juntará ao processo em 30 dias.</p>
<p><b>LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos (fls. 870/881)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> foram solicitadas cópias de diversos documentos fiscais, sendo glosados registros de SVT (Serviços de industrialização por encomenda prestados por terceiros) e SVFr (Frete contratado de pessoas jurídicas no País) indicados à fl. 872.</p> <p><b>Glosa 2 - fretes correspondentes a grãos exportados:</b> as informações prestadas pela empresa não permitem a identificação precisa de quais aquisições de soja de pessoa física foram exportadas ou revendidas no mercado interno. Assim, utilizou-se, na glosa, critério estimativo, seguindo a metodologia utilizada pela própria empresa, explicada às fls. 874/875.</p> <p><b>Glosa 3 - fretes entre estabelecimentos (transferência):</b> a glosa se refere às operações denominadas “formação de lote”, de fretes sobre remessas de mercadorias entre estabelecimentos (transferência) de mercadorias destinadas à exportação.</p> <p><b>Glosa 4 - fretes nas aquisições com fim específico de exportação:</b> não cabe o creditamento da comercial exportadora em relação a suas aquisições com fim específico de exportação, cf. IN SRF nº 379/2003 e Ajuda DACON 1.3.</p> <p><b>Glosa 5 - fretes em devoluções, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 6 - fretes em operações com depósito fechado ou armazém-geral, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 7 - fretes em operações relativas a conserto/reparo de bens, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 8 - fretes em operações relativas a bens do ativo imobilizado, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 9 - fretes em operações relativas a material de uso/consumo, por carência de amparo normativo.</b></p>	<p><b>LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos (fls. 974/978)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a empresa junta cópia de diversas Notas Fiscais, buscando comprovar o seu direito creditório, informando que ainda está providenciando a localização de outras notas fiscais, que juntará ao processo em 30 dias.</p> <p><b>Glosa 2 - fretes correspondentes a grãos exportados:</b> houve presunção por parte da fiscalização, sem amparo legal, e as despesas de frete são de mercadorias adquiridas para revenda, no caso, para exportação, cf. incisos I e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.</p> <p><b>Glosa 3 - fretes entre estabelecimentos (transferência):</b> da mesma forma em que se argumentou no item anterior, a formação de lotes objetiva a revenda, no caso, para exportação. Não há uma transferência entre filiais, mas a própria operacionalização da exportação, diante da impossibilidade de envio total imediato de todo o produto a ser exportado.</p> <p><b>Glosa 4 - fretes nas aquisições com fim específico de exportação:</b> a IN SRF nº 379/2003 contraria a Lei nº 10.833/2003, estabelecendo restrição com ela incompatível.</p> <p><b>Glosa 5 - fretes em devoluções:</b> procede a glosa.</p> <p><b>Glosa 6 - fretes em operações com depósito fechado ou armazém-geral:</b> procede a glosa.</p> <p><b>Glosa 7 - fretes em operações relativas a conserto/reparo de bens:</b> procede a glosa.</p> <p><b>Glosa 8 - fretes em operações relativas a bens do ativo imobilizado:</b> houve indicação de operações envolvendo soja como se fosse bem do ativo imobilizado, podendo ter havido erro no CFOP.</p> <p><b>Glosa 9 - fretes em operações relativas a material de uso/consumo:</b> procede a glosa.</p>

<p><b>LINHA 04 - Despesas de energia elétrica (fls. 881/882)</b></p> <p><b>Glosa 1 - divergência de valores:</b> foram solicitadas cópias de documentos fiscais relativos à cobrança de despesas com energia elétrica, tendo sido constatadas as divergências relacionadas à fl. 881.</p>	<p><b>LINHA 04 - Despesas de energia elétrica (fl. 978)</b></p> <p><b>Glosa 1 - divergência de valores:</b> a empresa está localizando a documentação hábil, que será juntada ao processo em 30 dias.</p>
<p><b>LINHA 05 - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas (fls. 882/885)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> foram solicitadas cópias de documentos fiscais relativos à cobrança de despesas com aluguéis, não tendo sido apresentadas as relacionadas à fl. 882. Houve ainda caso em que não foram comprovados os pagamentos.</p> <p><b>Glosa 2 - adiantamento a fornecedor:</b> os adiantamentos ao arrendador contabilizados no mês, por dissonância com a regra de competência para as contribuições.</p>	<p><b>LINHA 05 - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas (fls. 979/981)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a impugnante apresenta cópias de contratos e comprovantes de pagamentos, buscando comprovar seu direito creditório.</p> <p><b>Glosa 2 - adiantamento a fornecedor:</b> os adiantamentos demarcam o “fato gerador” da COFINS, cabendo o creditamento.</p>
<p><b>LINHA 07 - Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda (fls. 885/891)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> falta de apresentação de documentos solicitados, em relação a fretes na venda com transportador pessoa física e de fretes em duplicidade com o primeiro trimestre.</p> <p><b>Glosa 2 - fretes em operações relativas a bens do ativo imobilizado, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 3 - fretes nas remessas com fim específico de exportação, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 4 - fretes em devoluções, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 5 - fretes em operações com depósito fechado ou armazém-geral, por carência de amparo normativo.</b></p> <p><b>Glosa 6 - fretes em operações relativas a conserto/reparo de bens, por carência de amparo normativo.</b></p>	<p><b>LINHA 07 - Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda (fls. 980/982)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a empresa traz cópia de 4 notas fiscais buscando comprovar seu direito creditório.</p> <p><b>Glosa 2 - fretes em operações relativas a bens do ativo imobilizado:</b> houve indicação de operações envolvendo soja como se fosse bem do ativo imobilizado, podendo ter havido erro no CFOP.</p> <p><b>Glosa 3 - fretes nas remessas com fim específico de exportação:</b> mesmos argumentos da Glosa 3 da Linha 3.</p> <p><b>Glosa 4 - fretes em devoluções:</b> procede a glosa.</p> <p><b>Glosa 5 - fretes em operações com depósito fechado ou armazém-geral:</b> procede a glosa.</p> <p><b>Glosa 6 - fretes em operações relativas a conserto/reparo de bens:</b> procede a glosa.</p>

<p><b>LINHA 09 - Base de Cálculo de créditos a descontar relativos ao ativo imobilizado (fls. 891/900)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> falta de apresentação de documentos solicitados, em relação ao ativo imobilizado, cf. relação de fl. 893.</p> <p><b>Glosas 2 e 3 - glosas relativas ao fornecedor do bem:</b> ausência da indicação de fornecedor, tendo os registros em abril indicado como fornecedor a própria empresa ou uma empresa incorporada, apenas para não deixar em branco o campo, como em períodos anteriores.</p>	<p><b>LINHA 09 - Base de Cálculo de créditos a descontar relativos ao ativo imobilizado (fls. 982/983)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a empresa traz cópia de 7 notas fiscais buscando comprovar seu direito creditório, informando que está localizando a documentação hábil restante, que juntará ao processo em 30 dias.</p> <p><b>Glosas 2 e 3 - glosas relativas ao fornecedor do bem:</b> a empresa está concluindo a análise e juntará os respectivos documentos aos autos em 30 dias.</p>
<p><b>LINHA 10 - Encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis (fls. 900/903)</b></p> <p><b>Glosas 1 e 2 - glosas relativas ao fornecedor do bem:</b> ausência da indicação de fornecedor, tendo os registros em abril indicado como fornecedor a própria empresa ou uma empresa incorporada, apenas para não deixar em branco o campo, como em períodos anteriores.</p>	<p><b>LINHA 10 - Encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis (fls. 983/984)</b></p> <p><b>Glosas 1 e 2 - glosas relativas ao fornecedor do bem:</b> a empresa está concluindo a análise e juntará os respectivos documentos aos autos em 30 dias.</p>
<p><b>LINHA 11 - Devolução de vendas sujeitas à alíquota de 7,6% (fls. 904/905)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> falta de apresentação de documentos solicitados, em relação a devoluções, cf. relação de fl. 905.</p>	<p><b>LINHA 11 - Devolução de vendas sujeitas à alíquota de 7,6% (fls. 984/985)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a empresa está providenciando cópias dos respectivos documentos e as juntará aos autos em 30 dias.</p>

**LINHA 18 - Crédito presumido / atividades agroindustriais (fls. 906/921)**

**Glosa 1 - complementos de valor:** nas compras com preço "a fixar", gerando complementação de valor ao final, mediante a emissão de Nota Fiscal, sem movimentação física, a empresa foi intimada a comprovar individualizadamente as remessas, não o fazendo, conforme detalhado na Glosa 1 da Linha 1.

**Glosa 2 - falta de comprovação:** foram solicitadas cópias de 126 Notas Fiscais, não tendo sido apresentadas as relacionadas às fls. 908/909.

**Glosa 3 - não cumprimento do requisito da destinação à alimentação humana ou animal:** em relação a vendas a indústrias químicas, de fertilizantes, ou de cosméticos.

**Glosa F1 - fretes correspondentes a grãos exportados:** mesmos fundamentos da Glosa 2 da Linha 3.

**Glosa F2 - fretes nas remessas com fim específico de exportação,** por carência de amparo normativo.

**Glosa F3 - fretes nas aquisições com fim específico de exportação:** mesmos fundamentos da Glosa 4 da Linha 3.

**Glosa F4 - fretes em devoluções,** por carência de amparo normativo.

**Glosa F5 - fretes em operações com depósito fechado ou armazém-geral,** por carência de amparo normativo.

**Glosa F6 - fretes em operações relativas a conserto/reparo de bens,** por carência de amparo normativo.

**Glosa F7 - fretes em operações relativas a bens do ativo imobilizado,** por carência de amparo normativo.

**Glosa F8 - fretes em operações relativas a material de uso/consumo,** por carência de amparo normativo.

**LINHA 18 - Crédito presumido / atividades agroindustriais (fls. 986/989)**

**Glosa 1 - complementos de valor:** mesmos argumentos da Glosa 1 da Linha 1.

**Glosa 2 - falta de comprovação:** a empresa está providenciando cópias dos respectivos documentos e as juntará aos autos em 30 dias.

**Glosa 3 - não cumprimento do requisito da destinação à alimentação humana ou animal:** a destinação foi suposta, e não apurada pelo fisco.

**Glosa F1 - fretes correspondentes a grãos exportados:** mesmos argumentos da Glosa 2 da Linha 3.

**Glosa F2 - fretes nas remessas com fim específico de exportação:** mesmos argumentos da Glosa 3 da Linha 3.

**Glosa F3 - fretes nas aquisições com fim específico de exportação:** mesmos argumentos da Glosa 4 da Linha 3.

**Glosa F4 - fretes em devoluções:** procede a glosa.

**Glosa F5 - fretes em operações com depósito fechado ou armazém-geral:** procede a glosa.

**Glosa F6 - fretes em operações relativas a conserto/reparo de bens:** procede a glosa.

**Glosa F7 - fretes em operações relativas a bens do ativo imobilizado:** houve indicação de operações envolvendo soja como se fosse bem do ativo imobilizado, podendo ter havido erro no CFOP.

**Glosa F8 - fretes em operações relativas a material de uso/consumo:** procede a glosa.

<p><b>LINHA 19 - Crédito presumido relativo a estoque de abertura (fls. 921/924)</b></p> <p><b>Glosa 1 - ICMS:</b> o imposto não compõe o valor do estoque.</p> <p><b>Glosa 2 - falta de comprovação:</b> foram solicitadas cópias de 30 Notas Fiscais, não tendo sido apresentadas as relacionadas à fl. 924.</p>	<p><b>LINHA 19 - Crédito presumido relativo a estoque de abertura (fls. 989/993)</b></p> <p><b>Glosa 1 - ICMS:</b> o “Ajuda” do DACON 1.1 traz orientação de que o ICMS integra o valor dos bens, exceto quando cobrado na condição de substituto tributário. Assim, integrará o valor do estoque, não havendo disposição legal em sentido contrário.</p> <p><b>Glosa 2 - falta de comprovação:</b> a empresa está providenciando cópias dos respectivos documentos e as juntará aos autos em 30 dias.</p>
<p><b>LINHA 26 - Ajustes positivos de créditos (fls. 926/927)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> foi solicitada a cópia dos documentos de suporte dos lançamentos contábeis identificados às fls. 926/927, cabendo a glosa em face do não atendimento.</p>	<p><b>LINHA 26 - Ajustes positivos de créditos (fl. 993)</b></p> <p><b>Glosa 1 - falta de comprovação:</b> a empresa está providenciando cópias dos respectivos documentos e as juntará aos autos em 30 dias.</p>
<p><b>LINHA 27 - Ajustes negativos de créditos (fls. 927/930)</b></p> <p><b>Glosa 1 - estorno de bens sinistrados:</b> não foi apresentada demonstração da apuração dos estornos relativos a insumos para industrialização, e não foram informados os valores correspondentes seja em memória de cálculo ou DACON.</p>	<p><b>LINHA 27 - Ajustes negativos de créditos (fls. 993/994)</b></p> <p><b>Glosa 1 - estorno de bens sinistrados:</b> a empresa está providenciando cópias dos respectivos documentos e as juntará aos autos em 30 dias.</p>

Em 29/04/2011 ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 1125 a 1167), no qual se decide unanimemente pela parcial procedência da manifestação de inconformidade, nos seguintes termos: (a) o ônus da prova incumbe ao postulante do crédito, que não o exerceu a contento (Glosa 01 da LINHA 04, Glosas 01 e 02 da LINHA 07, Glosas 01 a 03 da LINHA 09, Glosas 01 e 02 da LINHA 10, Glosas 03 e F7 da LINHA 18, Glosa 01 da LINHA 19, Glosa 01 da LINHA 26, e Glosa 01 da LINHA 27); (b) o valor das complementações (e adiantamentos) deve ser contabilizado pelo regime de competência, considerando-se a tradição das mercadorias (Glosa 01 da LINHA 01, e Glosa 01 da LINHA 18) ou a utilização das instalações (Glosa 02 da LINHA 05); (c) assiste razão à empresa quando afirma que há registros em duplicidade nas planilhas de fls. 867 e 869, e que algumas das notas fiscais e documentos apresentados comprovam o alegado na manifestação de inconformidade (Glosa 02 da LINHA 01, Glosa 01 da LINHA 02, Glosa 01 da LINHA 03, Glosa 01 da LINHA 05, Glosa 01 da LINHA 11, e Glosa 02 da LINHA 18); (d) a operação efetuada pela fiscalização em relação a “fretes correspondentes a grãos exportados” não constitui presunção, mas dedução lógica dos registros apresentados (Glosa 02 da LINHA 03, e Glosa F1 da LINHA 18); (e) para gerar crédito, o frete deve estar relacionado a operação de venda (Glosa 03 da LINHA 03, Glosa 03 da LINHA 07, e Glosa F2 da LINHA 18); (f) se o custo das mercadorias adquiridas pela comercial exportadora não gera créditos, também o frete (custo agregado ao produto adquirido) não será passível de creditamento (Glosa 04 da LINHA 03, e Glosa F3 da LINHA 18); e (g) somente podem ser incluídos no estoque de abertura os valores de ICMS irre recuperáveis (Glosa 01 da LINHA 19).

O julgador de primeira instância se manifesta ainda na Resolução nº 004, de 15/04/2001 (fl. 1169, com ciência em 12/05/2011 - fl. 1173), por meio da qual indefere a juntada posterior de documentos, por não restar comprovada a ocorrência de uma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Cientificada do acórdão da DRJ em 17/05/2011 (AR à fl. 1179), a empresa apresenta Recurso Voluntário em 16/07/2011 (fls. 1180 a 1227), no qual sustenta a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento de defesa, por recusa à análise de documentos anexados com o propósito de afastar a Glosa 01 da LINHA 07, a Glosa 01 da LINHA 09, a Glosa 02 da LINHA 18 e a Glosa 01 da LINHA 26. Em relação às glosas em espécie, reproduz a argumentação externada na manifestação de inconformidade, acrescentando as seguintes considerações:

<b>Glosa 02 da LINHA 01</b>	A não aceitação da Nota Fiscal 007756 pelo julgador de piso por aspectos formais é incabível.
<b>Glosa 01 da LINHA 02</b>	Está providenciando cópia legível do documento não aceito pela DRJ por estar ilegível, e que informou incorretamente o CFOP em 4 Notas Fiscais.
<b>Glosa 01 da LINHA 03</b>	Está providenciando cópias legíveis dos documentos com deficiência de qualidade de imagem. Em relação a 17 Notas Fiscais que o julgador de piso afirmou não terem relação com o demonstrativo fiscal, afirmou que os valores, CNPJ, data conferem, havendo apenas divergência no número (no Relatório Fiscal - Registros SVFr, todas constam com o número "00000"). Há ainda duas Notas Fiscais com números na relação e duas com numeração diferente, mas que comprovariam o direito.
<b>Glosa 02 da LINHA 03</b>	Acrescenta Soluções de Consulta sobre fretes na aquisição para revenda e considerações sobre a autonomia de estabelecimentos.
<b>Glosa 03 da LINHA 03</b>	Acrescenta Decisão de DRJ sobre fretes na operação de venda, anexando extratos de registros de venda no SISCOMEX, dos quais se extraem informações sobre as remessas, buscando comprovar seu vínculo com as exportações.
<b>Glosa 01 da LINHA 07</b>	Há inovação argumentativa pelo julgador de piso, que demanda os despachos das mercadorias referentes às Notas Fiscais apresentadas.
<b>Glosa 02 da LINHA 07 e Glosa F7 da Linha 18</b>	Considerando a decisão da DRJ, a recorrente envidará esforços para trazer aos autos a documentação necessária à demonstração do equívoco na indicação de operações envolvendo soja.
<b>Glosa 02 da LINHA 18</b>	Houve desconsideração de documentos pelo julgador de piso sem justificativa plausível.
<b>Glosa 01 da LINHA 26</b>	Reapresenta os documentos declarados extemporâneos pela DRJ.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

É de se destacar que no curso do contencioso a empresa assume a correção de diversas glosas (**Glosas 5 a 7, e 9 da LINHA 03; Glosas 4 a 6 da LINHA 07; e Glosas F4 a F6, e F8 da Linha 18**). No recurso voluntário, há ainda ausência de questionamento específico em relação à **Glosa 8 da LINHA 03** e à **Glosa 1 da LINHA 11**.

### **Da preliminar de nulidade do acórdão recorrido**

Há que se analisar, de início, a alegação de cerceamento de defesa, pela não análise, na DRJ, dos documentos apresentados (em relação à Glosa 1 da LINHA 07, à Glosa 1 da LINHA 09, à Glosa 2 da LINHA 18, e à Glosa 1 da Linha 26), e pela não determinação de diligência na dúvida em relação aos documentos acostados, o que eivaria de nulidade o acórdão recorrido.

Na decisão de piso, esclareceu o julgador que:

***“(…) A atividade de ‘provar’ não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos nos autos; nos casos em que se tem inúmeros (sic) registros associados a inúmeros (sic) documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício. Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciaram o indébito.***

*Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca da questão controversa originada pela confrontação dos elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. (...)*

*De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a (sic) busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalham proativamente no sentido do cumprimento de seu ‘onus probandi’. Em outras palavras, **o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos***

**elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. (...)**” (grifo nosso)

E, no que se refere às glosas citadas, respectivamente, que: (a) a empresa apresenta notas fiscais como prova, mas tais notas fiscais continham a mensagem “*prestação de serviços de transporte ferroviário, conforme relação de despacho anexa*”, sem que constasse qualquer anexo (Glosa 1 da LINHA 07); (b) a empresa apresenta notas fiscais como prova de aquisição de bens do ativo imobilizado (caldeira e máquina automática de moldar termoplásticos por injeção), sem vinculá-los à produção de cereais e sementes oleaginosos e produtos alimentícios (Glosa 1 da LINHA 09); (c) das notas fiscais apresentadas, apenas duas se apresentam de acordo com o que estipulam os dispositivos legais para que seus valores possam ser utilizados como base de cálculo de créditos presumidos (Glosa 2 da LINHA 18); e (d) a empresa informou, em sede de manifestação de inconformidade, que em 30 dias apresentaria documentos comprobatórios de perdas com *Hedge*, e, passados quase dois meses solicitou a juntada de documentos, negada pela DRJ por meio da Resolução nº 004/2011 (Glosa 1 da Linha 26).

É de se acordar com o julgador de piso no sentido de que não havia qualquer obrigação de análise dos documentos extemporâneos, ou que não logravam comprovar na forma normativamente estabelecida o direito creditório. Assim, como é cediço que a diligência não se presta a suprir deficiência probatória das partes, como tem reiteradamente decidido esta turma:

*“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.” (Acórdãos n. 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)*

*“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)*

Portanto, não se vislumbra nulidade na decisão recorrida, mas observância aos pressupostos que regem o processo administrativo fiscal.

Sendo a questão do ônus probatório assunto recorrentemente referido no presente processo, é a partir de considerações sobre a matéria que serão analisadas diversas glosas efetuadas pelo fisco, no tópico seguinte.

### Do ônus probatório

Como resta patente das observações trazidas no tópico anterior, nos processos referentes a compensação, o ônus probatório é do postulante ao crédito. Assim, na hipótese de os elementos apresentados pelo postulante serem insuficientes para que se apure a regularidade do direito creditório, cabível eventual glosa.

A fiscalização para verificação da procedência do direito creditório implicou intimações à postulante, efetuadas em 22/07/2008 (Intimação SAORT/DRF/Blumenau nº 550/2008), e em 17/03/2009 (Intimação SAORT/DRF/Blumenau nº 079/2009).

A empresa não atendeu (total ou parcialmente) intimações no curso do procedimento fiscal para apresentação de documentos/arquivos, ocasionando as seguintes glosas: **Glosa 1 da LINHA 01** (fl. 863); **Glosa 2 da LINHA 01** (em relação às NF relacionadas à fl. 867); **Glosa 1 da LINHA 02** (em relação aos documentos relacionados à fl. 869); **Glosa 1 da LINHA 03** (em relação aos documentos comprobatórios dos registros SVT-serviços de industrialização por encomenda prestados por terceiros e SVFr-serviços de fretes contratados de pessoas jurídicas no País, indicados à fl. 872); **Glosa 1 da LINHA 05** (em relação aos documentos que amparam os pagamentos listados à fl. 882, e aos pagamentos referentes aos contratos de fl. 883); **Glosa 1 da LINHA 07** (em relação aos documentos que amparam as operações relacionadas à fl. 887); **Glosa 1 da LINHA 09** (em relação às cópias de documentos de aquisição listados às fls. 893/894<sup>2</sup>); **Glosas 2 e 3 da LINHA 09** (em relação a documentos que refutem que “o fornecedor é a própria empresa” - fl. 897, ou que “o fornecedor é empresa incorporada” - fl. 898); **Glosas 1 e 2 da LINHA 10** (em relação a documentos que refutem que “o fornecedor é a própria empresa” ou que “o fornecedor é empresa incorporada” - fl. 902); **Glosa 1 da LINHA 11** (em relação aos documentos listados à fl. 905); **Glosa 1 da LINHA 18** (em relação aos arquivos COMPL listados à fl. 908); **Glosa 2 da LINHA 18** (em relação aos documentos relacionados às fls. 908/909); **Glosa 2 da LINHA 19** (em relação aos documentos relacionados à fl. 924); **Glosa 1 da LINHA 26** (em relação aos documentos de suporte dos lançamentos contábeis indicados às fls. 926/927); relacionados à fl. 924); e **Glosa 1 da LINHA 27** (em relação às demonstrações de apuração de estornos e valores, referidos à fl. 929).

Percebe-se, assim, que grande parte das glosas se refere a documentação solicitada pela fiscalização em 2009, e não entregue.

Na manifestação de inconformidade, apresentam-se (parcialmente) documentos que comprovariam a improcedência de algumas glosas (9 notas fiscais em relação à **Glosa 2 da LINHA 01**; 12 notas fiscais para a **Glosa 1 da LINHA 02**; diversas notas fiscais para a **Glosa 1 da LINHA 03**; cópias de contratos e comprovantes de pagamento para a **Glosa 1 da LINHA 05**; 4 notas fiscais para a **Glosa 1 da LINHA 07**; 7 notas fiscais para a **Glosa 1 da LINHA 09** (informando que juntaria no restante em 30 dias). A DRJ analisa todos os documentos apresentados na manifestação de inconformidade e, a partir deles, reduz os montantes da **Glosa 2 da LINHA 01**, da **Glosa 1 da LINHA 02**, da **Glosa 1 da LINHA 03**, da **Glosa 1 da LINHA 05**, da **Glosa 1 da LINHA 11**, e da **Glosa 2 da LINHA 18**. Em relação à

<sup>2</sup> Em relação a este tópico, foram concedidas duas prorrogações de prazo para apresentação, não tendo sido entregue nenhuma das cópias solicitadas: 2.200-2 de 24/08/2001

**Glosa 2 da LINHA 01 e à Glosa 1 da LINHA 02**, cabe ainda informar que os registros em duplicidade foram cancelados pela DRJ.

Em suma, a DRJ analisa os documentos apresentados, e somente rechaça a documentação quando efetivamente a empresa não faz prova do alegado, contendo documentos ilegíveis (v.g. **Glosa 1 da LINHA 02** - NF 100515, e **Glosa 1 da LINHA 03** - diversas notas fiscais), que demandam análise de outros (v.g. notas fiscais que indicavam documento anexo - relação de despacho - que não foi apresentado - **Glosa 1 da LINHA 07**; e notas que indicavam bens do ativo imobilizado, não havendo necessária correlação com a produção - **Glosa 1 da LINHA 09**), de períodos distintos ou referentes a operações distintas das relacionadas nas glosas (v.g. **Glosa 1 da LINHA 02** - NF 40758, e **Glosa 1 da LINHA 03** - diversas notas fiscais). Acorda-se, assim, com a análise empreendida pela DRJ (ressalvado o disposto no parágrafo seguinte), restando parcialmente carente de prova o direito creditório em relação às referidas glosas, nos moldes do julgamento de piso. O único conjunto de documentos apresentado e não analisado pela DRJ o foi pela intempestividade, com fulcro no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, porque tais documentos não se enquadram nas hipóteses legalmente permitidas para apresentação posterior à manifestação de inconformidade.

Merece aparas a análise da DRJ, no entanto, em relação à **Glosa 1 da LINHA 02** (a nota fiscal nº 7756 está entre as relacionadas na glosa - cf. tabela RVJ, de fl. 867, ao contrário do que informa a DRJ). No entanto, não há cópia de tal nota - ou a cópia está totalmente ilegível à fl. 1009, restando não comprovado o direito creditório em relação a ela. Para as notas fiscais nº 207539, 207240, 210673, 206237, 209968, 207433, 207432, 207757, 207758, 207238, 207155, 206865, 206781, 210283, 208166, 208165 e 211062, constantes do registro SVFr do Demonstrativo 3-1, na dicção da recorrente, todas com número “00000”, que a DRJ considerou que “não mantêm relação com o demonstrativo fiscal”, conclui-se que a empresa não demonstrou a contento tratar-se das mesmas operações, não logrando desincumbir-se de seu ônus probatório, a mesma situação ocorrendo em relação às demais notas fiscais citadas em relação à **Glosa 1 da LINHA 03**. No que se refere à **Glosa 1 da LINHA 05**, e os contratos/comprovante apresentados, não há ressalvas quanto aos argumentos utilizados na análise efetuada pela DRJ, cabendo somente destacar que em sede de recurso voluntário a empresa não os afasta nem apresenta qualquer consideração adicional. No que se refere às notas fiscais não aceitas pela DRJ em relação à **Glosa 2 da LINHA 18**, cabe destacar novamente que o ônus probatório é da postulante, que deveria ter ao menos agregado informações e documentos correspondentes aos complementos de valor e à utilização dos materiais adquiridos. Por fim, em relação aos documentos intempestivamente apresentados, reitera-se a preclusão, na forma do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972: fossem os documentos prova incontestável do alegado, poder-se-ia cogitar de sua acolhida, em nome da verdade material, mas não é o que se vê no presente caso, o que demandaria diligência tão somente para propiciar dilação probatória, em relação a documento que já existia ao tempo da fiscalização e não foi apresentado nem a ela nem ao julgador, tempestivamente, na manifestação de inconformidade.

Ainda na manifestação de inconformidade, para a **Glosa 1 da LINHA 04**; as **Glosas 2 e 3 da LINHA 09**; as **Glosas 1 e 2 da LINHA 10**; a **Glosa 1 da LINHA 11** (parte); a **Glosa 2 da LINHA 18**; a **Glosa 2 da LINHA 19**; a **Glosa 1 da LINHA 26**; e a **Glosa 1 da LINHA 27**; a empresa informa que está localizando a documentação hábil, que será juntada ao processo em 30 dias.

Em seu recurso voluntário, apresentado já no ano de 2011, a empresa informa que diversas das notas rejeitadas o foram por equívocos de preenchimento da empresa (sem comprovar o que alega - v.g. **Glosa 1 da LINHA 02**), que juntaria cópia legível das NF até então ilegíveis (o que não faz), e reitera em relação a diversos tópicos (v.g. **Glosa 1 da LINHA 04; Glosa 1 da LINHA 09; Glosas 2 e 3 da LINHA 09; Glosas 1 e 2 da LINHA 10; Glosa 2 da LINHA 19; e Glosa 1 da LINHA 27**) o pedido para apresentação de documentos complementares, novamente informando que os apresentará em 30 dias (o mesmo prazo ao qual se referia no ano de 2009, em sua manifestação de inconformidade), ou sequer estabelecendo prazo (v.g. **Glosa 2 da LINHA 07 e Glosa F7 da LINHA 18**).

Há que se aclarar, aqui, que a apresentação de provas do direito creditório após a manifestação de inconformidade fora das hipóteses do já citado art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, nas raras ocasiões em que aceita por este tribunal, o é em função da verdade material.

É preciso, no entanto, ter uma coerente compreensão do que se entende por verdade material. Como ensina JAMES MARINS, a verdade material é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros):

*“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”<sup>3</sup>*

Não se pode em nome da verdade material promover uma dilação probatória *ad infinitum*, com análise em sede de recurso voluntário de documentos que foram reiteradamente demandados (sem sucesso) no procedimento fiscal de análise do crédito, prometidos na manifestação de inconformidade (também sem sucesso), e, em alguns casos, com promessa reiterada no recurso voluntário. Há que se ter um limite. Daí a importância do disposto no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Esgotadas as formas de verificar a efetiva existência e a liquidez do crédito, mormente por falta de auxílio da própria interessada, que não conservou/apresentou documentos que permitiriam apurar a liquidez da compensação que a favoreceria, incabível acolher os valores que a empresa alega deter a título de crédito.

É de se endossar que a comprovação da certeza e da liquidez do crédito constitui requisito essencial à acolhida de pedidos de compensação. É o que reza o *caput* do art. 170 do CTN:

*“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública”. (grifo nosso)*

<sup>3</sup> MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.154.

Assim, por não estar devidamente comprovado o direito creditório, são mantidas as seguintes glosas, já com as acolhidas da decisão de piso: **Glosa 2 da LINHA 01; Glosa 1 da LINHA 02; Glosa 1 da LINHA 03; Glosa 1 da LINHA 04; Glosa 1 da LINHA 05; Glosa 1 da LINHA 07; Glosa 2 da LINHA 07; Glosa 1 da LINHA 09; Glosas 2 e 3 da LINHA 09; Glosas 1 e 2 da LINHA 10; Glosa 2 da LINHA 18; Glosa F7 da LINHA 18; Glosa 2 da LINHA 19; Glosa 1 da LINHA 26 e Glosa 1 da LINHA 27.**

### **Das complementações de valores**

A fiscalização assim motiva a glosa em relação a complementação de valores na **Glosa 1 da LINHA 01:**

*“71. Através (sic) da Intimação Fiscal no 550/2008, item 3, fl. 136, foi solicitada a entrega do arquivo digital COMPL para o 2º semestre/2004 (além da entrega dos RVJ), para fins de análise da procedência dos créditos informados quanto a cada uma das notas de complementação de valor constantes dos RVJ.*

*72. A contribuinte não atendeu a intimação quanto a (sic) apresentação do arquivo COMPL intimado (sic). Em consequência, foram glosados os créditos associados aos registros, no RVJ, relativos a notas fiscais de complemento de valor, com tomada de crédito, por falta de comprovação.”*

E remete aos mesmos motivos para a **Glosa 1 da LINHA 18.**

Assim, a motivação da glosa é falta de comprovação, aspecto sobre o qual cabe remeter, já de início, ao tópico anterior, referente a ônus probatório.

No recurso voluntário a empresa tece considerações sobre as peculiaridades dos produtos que comercializa, e sobre a fixação de preço em momento futuro, afirmando que a complementação de preço está vinculada à aquisição (e não à tradição). No que se refere à **Glosa 1 da LINHA 18**, remete aos mesmos argumentos da **Glosa 1 da LINHA 01.**

É preciso, no entanto, recordar que o que se está a discutir nos autos não é o direito em relação ao complemento do pagamento em relação à mercadoria para a qual já houve a tradição, utilizando-se o regime de competência inerente às contribuições, mas a comprovação das remessas, buscando verificar a existência do direito ao crédito, comprovação essa da qual não se desincumbe a recorrente.

Improcedente, assim, o recurso no que se refere aos complementos de valor (**Glosa 1 da LINHA 01 e Glosa 1 da LINHA 18**).

### **Dos fretes “correspondentes a grãos exportados”**

A fiscalização motiva as glosas denominadas “fretes correspondentes a grãos exportados” (**Glosa 2 da LINHA 03 e Glosa F1 da LINHA 18**) na existência de estornos em relação às aquisições de insumos constantes de demonstrativo de estorno (EST\_Rv), limitando-se às aquisições de soja em grãos de pessoas físicas - crédito presumido / agroindústria (dada

sua preponderância no trimestre analisado). Da mesma forma em que foram estornados os créditos em relação aos insumos adquiridos, a fiscalização entende que devem ser estornados os fretes correspondentes (sejam os referentes a pessoas jurídicas - **Glosa 2 da LINHA 03** - ou físicas/agroindústria - **Glosa F1 da LINHA 18**). Contudo, como as informações prestadas pela empresa não permitem a identificação precisa de quais aquisições de soja foram exportadas ou revendidas no mercado interno, utilizou-se, na glosa, critério estimativo, seguindo a metodologia utilizada pela própria empresa, explicada às fls. 874 e 875.

A empresa alega ter havido pura presunção por parte do fisco, que é cabível o creditamento em fretes para revenda (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003), e que no caso específico, os fretes que serviriam de base para a tomada de crédito foram apropriados pelas filiais “transportes” quando subcontrataram o serviço de outros transportadores (sendo “indiscutível o direito ao crédito quando a filial transporte subcontrata serviço de fretes, que passa a ser o insumo para prestação de seu serviço”).

É de se descartar de imediato a argumentação em relação ao art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, visto que se está aqui a tratar de fretes na operação de aquisição, e não na operação de revenda. Também improcedente a alegação em relação à filial, visto que se está aqui a analisar a operação de contratação de frete pelo estabelecimento originalmente adquirente da mercadoria (cuja aquisição foi estornada).

Assim, acorda-se com a fiscalização que, não sendo o frete referente a aquisição de insumo, incabível o creditamento.

Em relação à metodologia de cálculo, o fisco esclarece que utiliza a própria regra de rateio da empresa, demonstrando que chega ao valor tomando em conta o percentual de estorno da mercadoria em relação a seu frete. E a recorrente limita-se a dizer que isto constitui pura presunção, em que pese não indicar qual seria o valor correto, nem fornecer elementos objetivos para tal.

Sendo o valor tomado dos próprios registros da recorrente, e a partir de sua metodologia de rateio, como demonstrado, procedentes a **Glosa 2 da LINHA 03** e a **Glosa F1 da LINHA 18**.

### **Dos fretes (com fim específico de exportação) entre estabelecimentos**

A fiscalização motiva as glosas em relação a fretes (com fim específico de exportação) entre estabelecimentos - transferência (**Glosa 3 da LINHA 03**, **Glosa 3 da LINHA 07** e **Glosa F2 da LINHA 18**) na ausência de base legal para descontar créditos referentes a produtos acabados entre estabelecimentos.

A empresa alega que as transferências se referem a “formação de lotes” para revenda (no caso, para exportação). Não há uma transferência entre filiais, mas a própria operacionalização da exportação, diante da impossibilidade de envio total imediato de todo o produto a ser exportado.

Aparentemente, ambas as afirmações são procedentes. A empresa produz e envia o produto acabado para filial estabelecida em área portuária. Há, assim, um frete entre a Bunge X-remetente e a Bunge Y-destinatária/área portuária. Assim, é inequívoco que se dá uma transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. E, na sequência, ocorre uma exportação.

O dispositivo legal que rega a matéria (art. 3º da Lei nº 10.833/2003) contempla as operações de venda e as aquisições de insumos. As transferências entre estabelecimentos da empresa de mercadorias acabadas, contudo, não geram crédito, como já vem decidindo esta Turma, cabendo transcrever, pela pertinência com o caso aqui tratado, excerto de voto do Cons. Marcos Tranches Ortiz, unanimemente acatado:

*“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.*

*De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.” (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2012)*

Assim, a transferência a estabelecimento filial para “formação de lote”, ainda que se efetive a exportação, ou ainda que haja emissão de registro de venda no SISCOMEX, como narra a recorrente, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação.

Cabíveis, então, a **Glosa 3 da LINHA 03**, a **Glosa 3 da LINHA 07** e a **Glosa F2 da LINHA 18**.

### **Dos fretes nas aquisições com fim específico de exportação**

A fiscalização motiva a glosa em relação às aquisições com fim específico de exportação (**Glosa 4 da LINHA 03** e **Glosa F3 da LINHA 18**) afirmando que não cabe o creditamento da comercial exportadora em relação a suas aquisições com fim específico de exportação, cf. IN SRF nº 379/2003 e Ajuda DACON 1.3.

A recorrente, por sua vez, sustenta que a IN SRF nº 379/2003 contraria a Lei nº 10.833/2003, estabelecendo restrição com ela incompatível, remetendo novamente à subcontratação de serviço de frete pela filial “transporte”.

A argumentação sobre a subcontratação não se refere à operação glosada, de frete na aquisição de mercadoria com fim específico de exportação pela comercial exportadora.

Quando a empresa opera como comercial exportadora, adquirindo mercadorias de fabricantes/produtores, e exportando-as, as aquisições são efetuadas sem incidência da COFINS, por força do art. 5º, III da Lei nº 10.833/2003:

*“Art. 5º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*(...)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.”*

Em que pese esta previsão legal, assim como a norma estabelecida no § 1º do art. 2º da IN SRF nº 379/2003, não estabelecer expressamente disposições sobre o frete, mas sobre as vendas de mercadorias, não há norma legal que autorize o creditamento em relação ao frete, a não ser nas três hipóteses relacionadas no voto transcrito no tópico anterior (aquisição de insumos, venda, e transferência de produto inacabado). E não se enquadra a operação descrita nas glosas (aquisição de mercadorias pela empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação) em nenhuma de tais hipóteses.

Assim, não se vê fundamento para acatar o creditamento, sendo procedentes a **Glosa 4 da LINHA 03** e a **Glosa F3 da LINHA 18**.

### **Dos adiantamentos a fornecedores**

A fiscalização motiva a glosa em relação a adiantamentos com fornecedor (**Glosa 2 da LINHA 05**) na dissonância com a regra contábil de competência aplicável às contribuições, e na expressão “incorridas no mês”, que condiciona aplicação do art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente, por seu turno, alega que os adiantamentos demarcam o “fato gerador” da COFINS (faturamento), cabendo o creditamento, sendo demasiadamente restritiva a interpretação promovida pelo fisco da expressão “incorridas no mês”.

A legislação do imposto de renda - pessoa jurídica encampou as diretrizes contábeis da lei das sociedades anônimas, estendendo-as às demais sociedades mercantis (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, Decreto nº 3.000/1999, art. 274, § 1º). Em decorrência, adotou, como regra geral, o regime econômico das mutações patrimoniais, denominado “regime de competência” (Lei nº 6.404/1976-LSA, art. 177), em contraposição ao regime financeiro ou “regime de caixa”, pelo qual as receitas e despesas são de regra lançadas contra ingressos e saídas de caixa ou bancos.

Pelo regime de competência, as receitas são reconhecidas quando realizadas ou ganhas, embora não recebidas, e as despesas são apropriadas quando incorridas, ainda que não pagas (LSA, art. 187, § 1º).

Em relação à COFINS, toma-se como ponto de partida a norma legal que rege a matéria (Lei nº 10.833/2003):

*“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, com a incidência não-cumulativa, tem como **fato gerador o faturamento mensal**, assim entendido o **total das***

**receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)” (grifo nosso)**

Uma primeira leitura levaria à conclusão a que chega a recorrente, de que o auferimento de receita independe de haver a tradição da mercadoria. Contudo, tal raciocínio equivaleria a atribuir à contribuição sempre o “regime de caixa”, o que não parece guardar relação com a legislação que rege tais espécies tributárias.

A base de cálculo da COFINS, na sistemática não cumulativa, é a receita bruta, utilizando-se, no citado art. 1º da Lei nº 10.833/2003, a expressão “receita auferida”. Mas isso de forma alguma implica dizer que se está a impor o regime de caixa. Pelo contrário. No sítio *web* da Receita Federal, no tópico referente a “Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS”, encontra-se a seguinte orientação:

*“423. Além das receitas decorrentes da venda de bens imóveis, em quais casos o PIS/Pasep e a Cofins são apuradas pelo regime de caixa?”*

*As pessoas jurídicas poderão adotar o regime de caixa para efeito de incidência dessas contribuições, quando estiverem submetidas ao regime de tributação do imposto de renda com base no lucro presumido e adotarem o mesmo critério em relação ao IRPJ e CSLL (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20; e IN nº 247, de 2002, art. 85).” (grifo nosso)*

A regra, assim, também para as contribuições, é o regime de competência.

Em um contrato de compra e venda a propriedade só se adquire pelo comprador, sendo móvel o bem, com a tradição (Lei nº 10.406/2002-CC, art. 1.267):

*“Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.*

*Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.”*

Destarte, no mesmo momento em que o vendedor deve registrar a operação de venda, surge para o comprador a obrigação de pagar pela mercadoria recebida, bem como de efetuar o registro dessa obrigação em sua contabilidade, tendo como contrapartida o ingresso dos bens no estoque e o respectivo crédito. É o que dispõe o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...); (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004)*

(...)

*§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727/2008)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês:”*

Da mesma forma a lei disciplina as despesas com aluguéis, em seu art. 3º, IV, trazendo a expressão “incorridos no mês” no § 2º, II do artigo.

05. Assim, aplicável o regime de competência, procedente a **Glosa 2 da LINHA**

### **Do cumprimento do requisito de destinação à alimentação humana**

A fiscalização motiva a glosa em relação ao cumprimento do requisito de destinação à alimentação humana (**Glosa 3 da LINHA 18**) para fruição de crédito presumido/agroindústria no fato de as vendas terem sido efetuadas a indústrias químicas, de fertilizantes, ou de cosméticos. A recorrente, por sua vez, argumenta que a destinação foi suposta, e não apurada pelo fisco.

A listagem de operações glosadas (fls. 910/911) indicou, v.g., vendas de óleo de soja degomado para empresas de fabricação de madeira laminada e para empresas fabricantes de sabão e detergentes sintéticos, de óleo de girassol para empresas fabricantes de aditivos de uso industrial, de óleo de palmiste para empresas fabricantes de cosméticos, de farelo de trigo para empresa fabricante de produtos de limpeza e polimento, de casca de soja para empresas fabricantes de têxteis e para empresas fabricantes de medicamento de uso veterinário. É razoável crer que a destinação de tais mercadorias, assim, como das demais relacionadas na listagem, não será a alimentação humana, conforme prescreve a Lei nº 10.833/2003 (art. 3º, § 5º), e depois a Lei nº 10.925/2004 (art. 8º).

Os critérios foram objetivos e cumulativos: adquirente pessoa jurídica domiciliada no país com CNAE de indústria de produtos não-alimentícios, e que não se trate de comércio atacadista/varejista, excluindo-se as operações com produtos para os quais não há dúvidas de utilização na alimentação humana.

Tendo a fiscalização selecionado um restrito lote de operações para as quais não se afigurava razoável crer que a destinação tivesse sido a alimentação humana, poderia a recorrente ter refutado a listagem, ou apresentado ao menos um caso da listagem em que o fisco estivesse equivocado, tendo havido destinação à alimentação humana.

Contudo, a alegação em sede de recurso voluntário é simplesmente de que o fisco deveria ter intimado os destinatários dos produtos para confirmar a destinação, e não simplesmente atuar com suposições.

Recorde-se que o ônus probatório é da postulante do crédito, que, sabendo do requisito de destinação à alimentação humana, vendeu (e descontou créditos) em relação às mercadorias vendidas a empresas que não atuam nem na venda nem na industrialização de produtos alimentícios. Assim, o que a recorrente qualifica como “suposição” em verdade são os critérios (diga-se, razoáveis) do fisco para glosa de créditos não comprovados.

Procedente assim a **Glosa 3 da LINHA 18.**

### **Do ICMS no estoque de abertura**

Na composição do estoque de abertura em 01/02/2004, a empresa incluiu o ICMS. Com fundamento no art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), o fisco efetuou a **Glosa 1 da LINHA 19:**

*“Art.289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

(...)

*§3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.” (grifo nosso)*

A recorrente alega que o “Ajuda” do DACON 1.1 traz orientação de que o ICMS integra o valor dos bens, exceto quando cobrado na condição de substituto tributário. Assim, integrará o valor do estoque, não havendo disposição legal em sentido contrário. E complementa que o disposto do Regulamento do Imposto de Renda não pode se contrapor ao § 1º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002:

*“Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.*

*§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.” (grifo nosso)*

É de se destacar aqui que a relação entre os dispositivos mencionados (art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda e § 1º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002) é de complementaridade, e não de contraposição. Enquanto este garante o direito ao crédito, o outro explicita como são registrados os valores na escrita fiscal. E não há também oposição em relação ao valor que compõe o estoque e a informação constante do “Ajuda” do DACON, ou a base de cálculo das contribuições.

Assim, improcedente também nesse tema a argumentação da recorrente, sendo correta a **Glosa 1 da LINHA 19.**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

**Rosaldo Trevisan**

CÓPIA