



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

Processo n° 13971.005194/2009-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.213 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2016
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/10/2007

PRODUTO SEM DIREITO A CRÉDITO. GASTOS COM FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se para o produto transportado (mercadorias adquiridas de pessoas físicas, mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação etc) é vedado o direito de dedução do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, pelo mesmo motivo, tal vedação também se estende aos gastos como frete relativos à operação de transporte dos referidos produtos, que a eles se agregam como custo de produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DE PRODUTO IMPORTADO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e o pedido de realização de diligência e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa correspondente aos gastos com fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração transferidos entre estabelecimentos ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais. Os Conselheiros Walker Araújo e Domingos de Sá e a Conselheira Lenisa Prado votaram pelas conclusões em relação à manutenção da glosa sobre dos gastos com fretes vinculados às operações de devolução de venda. Fez sustentação oral o Dr. Fábio Ricardo Roble - OAB 254.891 - SP.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o Relatório encartado na decisão de primeiro grau, que segue integralmente transcrito:

Trata o presente processo de pedido de restituição, por meio do qual a contribuinte acima qualificada busca repetir valor que teria sido indevidamente recolhido em 20/11/2007 (e referente ao período de apuração de outubro de 2007), a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no importe de R\$ 2.803.269,04.

Em análise do pleito, inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC entendeu por não reconhecer o direito creditório pleiteado em sua totalidade (Parecer SAORT/DRF/Blumenau n.º 011/2010), decisão esta que foi objeto de manifestação de inconformidade por parte da contribuinte e, conseqüentemente, motivo de análise por parte desta Delegacia de Julgamento.

Em sessão realizada no dia 25 de março de 2011, a 4ª Turma da DRJ/Florianópolis, por meio do Acórdão nº 07-23.622 (fls. 248/257), anulou o referido Despacho Decisório e determinou que um novo fosse formalizado.

Segundo o novo Despacho Decisório prolatado pela DRF/Blumenau, o processo foi encaminhado à Seção de Fiscalização – Safis, para a análise das operações geradoras de crédito registradas pela contribuinte, bem como a determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep devida no mês de outubro de 2007, correspondente à linha 27 da ficha 15B do Dacon (PIS/Pasep a pagar).

Conforme o Relatório de Auditoria Fiscal (fls 752/778) foram feitas as análises fiscais dos Pedidos de Ressarcimento reativos aos Processos abaixo relacionados, todos do ano de 2007 (2º trimestre em diante), instrumentadas através de diversas intimações à contribuinte para obtenção de informações, documentos e esclarecimentos.

[...]

Em razão da análise fiscal empreendida no período de 07/2007 a 11/2007, procederam-se às seguintes glosas:

1. Glosas de créditos constantes da Linha 01 do Dacon relativo a “Bens para Revenda”, os quais foram adquiridos para uso e consumo (Arquivo Digital RVJ), cujo critério para a glosa foi a descrição incompatível com a finalidade de revenda, constante do demonstrativo intitulado “Glosa Produtos Incompatíveis” – Linha 1.xls – DVD 2.

2. Glosas de Complemento de Valor, relativa a aquisições sem direito a crédito, constantes dos Arquivos RVJ, INJ, AGS e AGD, referentes às operações de compra de soja com “preço a fixar” (commoditie), relativa às remessas e/ou complementações de valor efetuadas em períodos pretéritos, sem direito à créditos da não-cumulatividade.

A contribuinte efetua operações de compra, venda e industrialização de insumos (preponderância de soja) com preço a fixar, feitas de pessoas físicas e jurídicas. As glosas se fundamentaram, em síntese, no fato de que o direito ao crédito do PIS/Pasep apurado na modalidade não-cumulativa foi regulado respeitando o regime de competência. Desta forma, não foram consideradas as complementações dos valores ocorridas no regime não-cumulativo, em relação às remessas (aquisições) ocorridas no período da cumulatividade, bem como em relação àquelas que, no regime da não-cumulatividade, não geram direito aos créditos.

Coube a glosa, da mesma forma, em relação aos créditos sem a devida comprovação das operações, bem como quanto às aquisições de milho em grão com fim específico de exportação (Compl_RVJ), identificados no campo “FEX” do Demonstrativo de percentual de glosas do 2º. Semestre de 2007.

Para o cálculo das glosas dos complementos de valores foi considerada a mesma razão existente entre as remessas sem

direito a créditos e as remessas totais, conforme o Demonstrativo de Percentual de Glosas dos Contratos de Complemento de Valores, onde constam todas as remessas de cada contrato informado no arquivo “Compl”.

Os itens glosados estão contidos no Demonstrativo da Glosa de Complementos de Valor, cujas bases de cálculo encontram-se totalizadas, conforme item 59 do Relatório Fiscal.

3. Glosas do Imobilizado, por falta de comprovação do valor de aquisição e inexistência de fundamentação legal para o crédito do bem. Os valores glosados encontram nos Demonstrativos de Glosa do Valor de Aquisição de bens do Imobilizado, por bem do Ativo Imobilizado e do arquivo AI_Aq.

No arquivo AI_Aq_NF, foram identificados: diferenças entre o valor de aquisição do bem constante do arquivo AI_Aq e o valor comprovado no arquivo AI_Aq_NF no mercado interno, valores estes glosados por falta de comprovação; registros com o código de operação fiscal de importação, parte dos quais foram selecionados para instruir o processo; e registros com o código de operação fiscal de compra de material para uso ou consumo. Todos esses registros se encontram identificados no Demonstrativo de glosas do valor de aquisição do imobilizado.

Houve, ainda, glosa por falta de comprovação de aquisições em razão da não apresentação dos documentos fiscais solicitados, conforme identificados no Demonstrativo de glosas do valor de aquisição do imobilizado.

No arquivo “AI_Imp”, foram localizados bens do Ativo Imobilizado importados, com tomada de crédito também no arquivo “AI_Aq”, o qual se refere a aquisições de ativo imobilizado no mercado interno, os quais foram glosados, sendo estas identificadas no Demonstrativo de glosa por bem do ativo imobilizado.

4. Glosa de valores incluídos no demonstrativo “Créditos sobre Peças 2007.xlsx”, este relativo a aquisição de serviços e peças de manutenção, onde foram incluídas valores de bens e serviços relacionados à vigilância, limpeza, segurança contra incêndio, transporte de pessoas e outros que não guardam qualquer relação com a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados como insumos na fabricação de bens destinados à venda.

5. Glosas dos Fretes:

-Fretes internos em importações (após desembaraço), correspondentes a operações com CFOP de importação;

-Fretes em aquisições com CFOP indicativo de fim específico de exportação (CFOP 1.501/2.501);

-Fretes correspondentes a operações de devolução de vendas ou de compras de mercadorias;

-Fretes em transferências de bens entre estabelecimentos BUNGE;

-Fretes correspondente a fretes em remessas para armazéns gerais;

-Fretes em aquisições de pessoas físicas de bens para revenda, -Falta de comprovação dos fretes, relativas a operações com remetente Pessoa Física e CFOP de compra para comercialização;

-Frete relativo à aquisições de Pessoa Física de insumos para industrialização que foram posteriormente revendidos/exportados, não gerando créditos, de forma que as despesas com os respectivos fretes são glosadas na mesma proporção daqueles estornos (arquivo EST_Rv).

6. Glosa – Falta de Comprovação, por falta de apresentação de documentos fiscais comprobatórios do crédito, por amostragem, conforme critério de relevância das operações.

7. Demonstrativo das Glosas: encontram-se relacionados os demonstrativos no itens 132 do Relatório Fiscal. As totalizações encontram-se discriminadas nos itens 133 a 135 do Relatório Fiscal.

Em vista do Relatório de Auditoria Fiscal, foi proferido o Despacho Decisório, onde o direito creditório é reconhecido em parte e a restituição deferida parcialmente no valor de R\$ 955.471,04.

Em relação às análises feitas anteriormente, ressalta que os relatórios fiscais lá exarados tiveram suas cópias juntadas ao presente processo sendo que, a despeito de a contribuinte já ter obtido ciência dos mesmos, manifestando à época seu inconformismo para a maioria deles, foi-lhe entregue novamente uma via de cada relatório.

No tocante à “utilização dos créditos e apuração de saldos”, a Auditoria-Fiscal confeccionou planilha demonstrativa da origem e aproveitamento dos créditos da empresa mediante a identificação:

a) do crédito apurado no mês, que, quando transferidos de períodos de apuração anteriores, não correspondem aos do Dacon (contribuinte), mas aos saldos remanescentes de créditos do período de origem ajustados pelas glosas fiscais;

b) das glosas fiscais aplicadas sobre o crédito apurado no mês;

c) da eventual diminuição da glosa pela Delegacia de Julgamento – DRJ;

d) da utilização do crédito em descontos;

e) dos remanejamentos dos créditos (de ofício, visando ao aproveitamento de créditos porventura existentes para cobrir insuficiências decorrentes de glosas fiscais, no próprio mês ou em meses seguintes);

f) da utilização do crédito em compensação ou ressarcimento;

g) do saldo de crédito disponível;

h) e dos recolhimentos e saldos disponíveis para restituição, quando aplicáveis.

Em razão das glosas fiscais deste e de períodos anteriores, os créditos apurados e utilizados em desconto das contribuições mostraram-se insuficientes no mês 10/2007. Tal insuficiência está demonstrada na planilha “Utilizações de Créditos Bunge – PIS.xls” e sua constatação pelo Fisco repercute no valor da contribuição para o PIS/PASEP a pagar apurado pela contribuinte.

De acordo com o Despacho Decisório, após “a análise das operações geradoras de crédito registradas pela contribuinte”, a Auditoria-Fiscal demonstrou que o valor correto do PIS/PASEP a pagar (Linha 27 da Ficha 15B do Dacon) é **R\$ 1.847.798,00** e este, então, é o valor que a contribuinte deveria ter informado na DCTF como “Débito Apurado” e, por consequência, levado à conta para apuração de eventual pagamento indevido.

Conclui, por fim, que uma parte do DARF reclamado pela contribuinte presta-se a solver a contribuição devida no mês, remanescendo crédito em seu favor no importe de R\$ 955.471,04, o que corresponde à diferença entre o pagamento (R\$ 2.803.269,04) e o valor da contribuição (R\$ 1.847.798,00).

Em sua manifestação de inconformidade, a contribuinte suscita inicialmente a tempestividade da manifestação.

Em seguida, explica que, com base em diversas Soluções de Consulta, retificou suas Dacons desde 2004 até 2008 para se ajustar aos termos das mesmas, formulando pedidos de restituição. Após, coloca as suas considerações com a legislação que rege o sistema tributário, às dificuldades da empresa para produzir as provas documentais específicas em filiais remotas, e ao que chama de burocrático de sistema de obrigações acessórias e de pagamento dos tributos.

Na continuidade, aborda as seguintes questões, ora em breve síntese:

1. Questões preliminares de mérito:

Inicialmente, sob o título “Dos antecedentes processuais” a contribuinte traça um histórico do desenrolar do processo desde as Soluções de Consulta formuladas e dos pedidos de restituição, o que a levou a retificar os respectivos Dacons desde 2004 até

2008. Observa que as primeiras alterações que geraram as restituições pleiteadas ocorreram a partir de 2005 e que, em face de tais circunstâncias, nem todas as alterações foram para reduzir tributo, na medida em que também ocorreram alterações para aumentar o tributo devido ou diminuir os saldos credores acumulados. Em seguida, desenvolve os seus argumentos sob os seguinte títulos:

- Da natureza dos ajustes após 2009, em que observa que as alterações efetuadas após 2009 registraram apenas troca de linhas (reclassificações) e para reduzir o saldo credor ou aumentar o débito a recolher, nunca para reduzir a contribuição devida.

- Da inexistência de preclusão por força maior demonstrada e reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil, em que sustenta que o prazo de 30 (trinta) dias é insuficiente para produzir a ampla defesa que lhe é assegurada constitucionalmente, em vista das assertivas fiscais e dos relatórios que incluem inúmeras planilhas de cálculos a serem examinados, e suscita a incidência da norma prevista no art. 16, do Decreto 70.235/72, §4º. por entender que a força maior está perfeitamente demonstrada nos autos pela declaração feita pelos agentes da RFB no que tange aos prazos exíguos para análise dos pedidos de restituição;

- Da contestação das premissas dos Despachos Decisórios e do feito fiscal, onde alega que os atos da administração pública lesivos ao patrimônio das pessoas de direito privado são tipificados nos termos da Lei nº. 4717/65, sendo anuláveis, segundo as prescrições legais.

- Da contribuição para o PIS/Pasep relativa ao período de dezembro/2003, onde alega que a análise do crédito depende do desfecho do Processo nº. 13971.000029/2004-98, uma vez que constatou-se a inexistência de saldo credor no final do período de apuração do mês de dezembro/2003, e que não se pode considerar a inexistência de saldo, enquanto não houver decisão definitiva perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, sob pena de efetuar-se glosas indevidamente.

- Da Decisão sobre alegações não contidas nas manifestações de inconformidade, onde argumenta que, no caso concreto, a própria ação fiscal demonstra com clareza o montante que julga ser devido, em face das circunstâncias materiais do caso concretamente examinado, sem subterfúgios a quaisquer eventuais “teses tributárias” que a fiscalização afirma existirem fora destes autos (existência de tributaristas que sustentam que o valor do tributo devido a ser considerado pela autoridade administrativa no exame de pedidos de restituição ou de declarações de compensação é o valor do débito declarado pelo sujeito passivo em DCTF) e que nunca foram alegadas neste processo e que, portanto, nada tem a ver com os lançamentos contidos nos Autos de Infração impugnados nem como os Despachos Decisórios objetos de manifestações de inconformidade protocoladas a tempo e modo.

Suscita, ainda, que a ocorrência de decisões caracterizadamente “chapadas” enseja e confirma a nulidade do feito em face do vício de forma e do desvio de finalidade.

- Do pagamento indevido e do direito a restituição, em que alega vícios no despacho decisório que ensejariam a anulação do mesmo, tais como a exiguidade do intervalo de tempo entre a juntada do feito fiscal e o despacho decisório demonstra que quem decidiu sobre o assunto foram os agentes fiscais que promoveram a fiscalização direta e não o Sr. Delegado competente; que, no caso, não existe previsão legal de delegação de competência; e que esta evidência atrai a regra da Lei nº. 4.717/65 que considera caracterizada a incompetência quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Suscita expressamente e questiona a matéria para os fins de evitar-se a preclusão, devendo a questão ser apreciada e julgada para, ao final, determinar a nulidade do feito para que novo despacho seja proferido nos termos da Lei e do Direito como expressão de justiça.

- Da resistência ao cumprimento de sentenças, onde aduz que os procedimentos fiscais que embasaram o despacho decisório ora contestado (cita alguns exemplos), adotou os mesmos critérios genéricos e sem fundamento, tomou as falhas pontuais como reiteradas e uniformes, generalizou sob a forma de percentual e o aplicou durante todo o período de fiscalização, sem levar em conta o fato concretamente ocorrido; que, ao estabelecer critérios genéricos para determinar o montante a ser glosado, contraria expressamente o comando da decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS, a qual proíbe a aplicação deste tipo de procedimento; e reitera que o prazo de 30 dias é exíguo para se pronunciar acerca de cálculos produzidos por processamento eletrônico, o qual requer conhecimento especializado e estrito, além do conhecimento da matéria legal a ser examinada e contestada.

Alega, ainda, que a comprovação desta ocorrência somente poderá ser feita mediante prova pericial, que o procedimento deve ser refeito, e, suscita a nulidade por falta de fundamento legal.

- Da produção de todas as provas admitidas em direito: Pedido de Perícia:

Requer expressamente, nos termos do regulamento do PAF, a produção de perícia para exame e verificação das planilhas e processamento eletrônico de informações trazidas ao processo pelos auditores. Indica o perito assistente, formula 12 quesitos e justifica o pedidos, alegando que, os trabalhos de perícia e diligência se fazem necessários por envolver processamento eletrônico automático e inúmeras operações produzidas pela RFB que, a exemplo de outros casos, tem dado azo a processos administrativos totalmente deprovidos de sentido e realidade, tal como os lançamentos eletrônicos em processamentos de DCTF. Por outro lado, alega que há necessidade de testes de

consistências impossíveis de serem transpostas por meio de documentos porque envolvem processamento de informações, seus cruzamentos e conciliações, somente possível por trabalho de auditoria e perícia, e, ainda, que em sendo constatado inconsistências, haverá necessidade de recorrer-se aos documentos físicos.

2. Das circunstâncias materiais de fato e de direito:

- Da alegação de decadência impossível de ser vista nos autos, em que alega que o fundamento do indeferimento parcial nem de longe sustenta o feito em face da legalidade e das exigências previstas no art. 37 da Constituição Federal; e que, ao se recusar a examinar o que é de seu ofício, a autoridade fiscal remeteu o exame e fiscalização à DRJ, o que não pode ser feito, em face da incompatibilidade entre os trabalhos de exame da materialidade tributária (art. 142 do CTN) e a função de julgador no mesmo caso.

- Do que se pode efetivamente verificar nos autos: as retificações dos Dacon, onde alega que a retificação do Dacon em 2012 resultou em um aumento da contribuição devida e somente ocorreu devido a entendimentos com os auditores da RFB, conforme evidenciado nos e-mails anexos; que a retificação, como visto, não apresentou alterações para crescer créditos, e que as afirmações dos auditores fiscais não podem ser levadas em consideração na questão relativa a qualquer decadência dos direitos creditórios.

- Da igualdade de todos perante a Lei: onde alega que a apresentação do Pedido de Restituição interrompe e extingue qualquer pretensão fazendária à decadência do direito da manifestante em se ver ressarcida do pagamento a maior ou indevido das contribuições sociais, afastando a possibilidade de alegar-se a decadência do seu direito.

- As situações normadas: a exigência de verificação das circunstâncias materiais necessárias e da situação jurídica definitivamente constituída (art. 116 do CTN); – a exigência de verificação das circunstâncias materiais necessárias e da situação jurídica definitivamente constituída (art. 116, CTN) onde alega, após a citação de várias doutrinas/doutrinadores:

Daí a razão pela qual o feito carece de sentido, uma vez que se prende ao mero formalismo abstrato da norma, sem considerar nem integrar a situação normada ao Direito a ser aplicado e observado (decisão conforme a lei e Direito – nos termos do Processo Administrativo Disciplinar), e constitutivo da fórmula concreta do Devido Processo Legal (...).

- Dos Complementos de Valor por preços a fixar e Do faturamento no regime de competência – o fato gerador das contribuições e a comparação com outros tributos sobre o faturamento: onde sustenta que, ao contrário do alegado pela autoridade fiscal (que o faturamento deve ocorrer no momento da tradição), cujo raciocínio seria induzido pela analogia com os demais tributos (ISS, ICMS, IPI), o faturamento no regime de competência, onde se tem preço a fixar, jamais pode ser considerado no momento da tradição, eis que neste momento não

há, a rigor, nenhum faturamento, pela absoluta ausência do preço real da transação, constando somente o seu valor simbólico em nota exclusivamente fiscal, sendo que o faturamento ocorrerá somente quando da fixação do preço, oportunidade em que os contratantes tomarão conhecimento preciso do valor da operação outrora contratada, o que seria impossível mensurar em tempo pretérito (à época da tradição).

Alega, ainda, que a complementação de preço lastreada em remessa que detenha direito a crédito gera o direito de retificar a sua base, no momento do faturamento (quando da fixação do preço e não da tradição), para complementar o preço da transação de origem; que, havendo remessa originária com direito a crédito o mesmo deverá ocorrer na complementação, sendo que qualquer glosa contrária a tal regra deve ser repudiada; e que o § 4º do art. 3º da lei de regência do crédito é muito clara ao dispor expressamente que o crédito não apropriado no mês poderá ser aproveitado nos meses posteriores.

- Dos fatos geradores pendentes e o alcance da nova lei, onde remete aos artigos 105 e 116 do Código Tributário Nacional para afirmar que o caso pertinente ao tema “Preços a Fixar” abrange as duas situações: “de fato (manifestação do vendedor para fixar o preço) e jurídica (contrato – como assinalado pelos auditores, definitivamente constituído, porém pendente de liquidação do preço). E continua:

Nestas circunstâncias os fatos futuros (reajustes e liquidação de preço) são submetidos definitivamente à lei nova como sempre entendeu a Fazenda Pública em termos de inovação legal para majoração da cobrança de tributos sujeitos à anterioridade anual e consolidada na Súmula 577 do STF (“Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importado”), e também a Súmula 584 do STF: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.”

Completa a sua argüição afirmando que os casos específicos sujeitos à norma de transição foram expressamente contemplados na lei específica, tais como os casos dos contratos de longo prazo, atividades imobiliárias e inúmeros outros, o que motivou complexidade da legislação até então pendente de consolidação e unificação num Regulamento Geral.

- Do Complemento de preços nas remessas com FEX, onde sugere que podem ter havido falhas humanas eventuais e pontuais na execução dos procedimentos internos, principalmente nos primeiros anos em face dos motivos já alegados e que motivaram tantas retificações dos Dacons, mas não de procedimento uniforme e reiterado. Segundo ela, caso constatado o erro, estará sujeito ao ajuste necessário, mas

jamais poderá ser generalizadamente calculado com base em percentuais para ser aplicado em todo o período fiscalizado, o que deverá ser objeto de reexame para eventual constatação, em homenagem ao Princípio da Verdade Real.

Justifica a alegação pelo fato do feito fiscal desconsiderar os valores específicos de cada operação de entrada, considerando-as todas ao mesmo preço, o que distorceria o cálculo final, motivo pelo qual haveria necessidade de perícia sobre os cálculos efetuados e em especial quanto aos critérios escolhidos pelos agentes.

Dos créditos relativos aos contratos de transporte tomados de pessoas jurídicas ou a ela equiparadas e da situação normada - as contribuições sociais sobre o faturamento no regime da não-cumulatividade e as atividades econômicas empresariais:

Sob estes itens, a contribuinte traça um perfil das atividades empresariais e conclui, em síntese, que, tanto as atividades principais quanto as secundárias, enquanto atividades que adicionam valor à economia da empresa e à renda nacional se habilitam à tomada de créditos, sendo as atividades auxiliares desprovidas dos requisitos que habilitam à tomada de créditos.

Com base nas suas conclusões, entende que a contratação do frete está relacionado à atividade principal da empresa, estando atrelados por força das circunstâncias de que não há nem pode haver circulação de bens sem o necessário contrato de transporte.

Aduz que os gastos com fretes nas aquisições de bens destinados ao custeio da atividade econômica não se encontra expressamente listado nos itens da norma que autoriza o direito ao crédito porque subsume-se ao conceito de insumo necessário ao exercício das atividades relacionadas nos incisos I e II da norma autorizadora dos créditos.

Em relação às despesas de frete com transferência dos bens para o armazém, alega que o mesmo fundamento que motiva a glosa, também fundamenta a contestação: a falta de fundamento legal para a glosa. Sustenta que falta autorização legal expressa para a glosa dos fretes que ocorrem nas operações de transferências internas entre estabelecimentos da mesma empresa para fins de remessa de industrialização ou para fins de armazenamento.

Requer, desta forma, que sejam admitidos os créditos relativos aos fretes para a transferência entre estabelecimentos e para armazéns gerais ou depósitos fechados (para simples armazenamento ou para formação de lotes padronizados para venda).

Remete à Solução de Consulta n.º 210/SRRF/8ª. RF/Disit e ao Acórdão n.º 3301-00.424-3ª Câmara/1ª Turma Ordinária.

Sustenta que não de ser considerados os créditos oriundos de fretes sobre transferências de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados a as filiais do contribuinte, os quais compõem o custo de produção do produto

final, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, o que não se confunde com o transporte do produto acabado entre os estabelecimentos.

Insurge-se, ainda, contra o fato de ser negado o direito ao crédito em relação às compras de produtos adquiridos com a finalidade exclusiva de exportação.

- Das glosas de créditos sobre Fretes referentes a devoluções de compra e de venda, alega que devem ser analisados funcionalmente para o fim de ensejar direito de crédito, anulado o feito fiscal que entende em sentido contrário.

- Das glosas de créditos de Fretes Internos em importações (após o desembaraço), em importações (após o desembaraço), do Pedido Incidental, em aquisições de pessoas físicas para revenda, e das inconsistências em relação à nota vinculada:

Alega que as importações constituem uma operação de compra, logo devem gerar o direito ao crédito, e contesta o fundamento da glosa com base no § 3º da Lei 10.833/03. Insurge-se, especificamente, contra a glosa com base no CFOP das operações, alegando que o CFOP das operações não podem ser os mesmos da importação de produtos, que não há nenhuma lógica, evidência, racionalidade e muito menos qualquer indicação de documentos que amparem este procedimento e que possibilite dar consistência aos argumentos trazidos à colação neste tópico; que não há cópias dos conhecimentos de transportes comprovando serem as prestadoras dos serviços de transportes empresas não domiciliadas no país, e que não há justificativa séria nem a comprovação requerida para suportar a motivação do lançamento neste item; que é manifesto o cerceamento do amplo direito de defesa, como de resto, todos os argumentos contraditórios entre si dificultam e impossibilitam a defesa.

São mencionados os artigos 289 e 290 do RIR/99, que só se aplicam a insumos utilizados na produção industrial ou em relação a mercadorias para revenda, portanto, não há que deixar de reconhecer trata-se da importação de bens que eles mesmos classificam como objeto da atividade principal e secundária da impugnante e que, portanto, são geradores de créditos na importação.

Que o desvio de forma se apresenta configurado de modo a atrair a nulidade, senão de todo o processo, pelo menos e sem dúvida deste tópico.

Em face do exposto e considerando o que do Processo de Consulta nº. 13971.000992/2006-33, que resultou na Solução de Consulta nº. 441 de 18 de dezembro de 2006 da DISIT da 9ª RF/SRRF, tendo como interessada a contribuinte identificada nestes autos, pede que seja apensado a este feito cópia daquela Solução de Consulta e do respectivo processo, ficando dispensada a produção de prova por se tratar de documentos emitidos pela própria RFB.

- Das glosas referentes à falta de comprovação e Das demais glosas referentes, a contribuinte alega que a eventual e fortuita falta de comprovação documental está sendo analisada e será providenciada tão logo tenha completado o ciclo das verificações necessárias para a presente defesa e contestação, nos termos justificados por motivo de força maior.

- Dos pedidos, onde requer, em síntese: o direito à restituição requerida até a apreciação final de todos os demais processos matrizes do qual este é parcialmente decorrente, em face da continência dos temas e das matérias; que seja declarada a improcedência das glosas de créditos; que, alternativa e sucessivamente, seja anulado o Despacho Decisório para que outro seja proferido, sob pena de cerceamento de defesa; que o presente processo seja convertido em diligência para o exame, verificação e constatação de quaisquer elementos da situação normada (nos termos do art. 114, 116 c/c art. 142 do CTN) e os termos do disposto no art. 18 do Decreto Federal nº. 70.235.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos, bem como a realização de perícia técnica, e requer, em suma, que seja assegurado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento ou de qualquer outro ato ou fato superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1005/1036), em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Periodo de apuração: 01/10/2007 a 30/10/2007

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO.

Para fins de créditos na aquisição de insumos, a despesa é considerada incorrida quando ocorre o consumo do bem ou do serviço, de acordo com o regime de competência.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS.FRETES.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando

a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/10/2007

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 29/5/2013, a autuada foi cientificada da referida decisão (fl. 1038). Inconformada, em 28/6/2013, postou o recurso voluntário de fls. 1039/1110, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

Adicionalmente, alegou nulidade da decisão de primeiro grau, sob o argumento de que (i) não fora reconhecida a segregação da função da autoridade julgadora e fiscalizadora, (ii) houve cerceamento do direito de defesa, por ausência de enfrentamento de alegações suscitadas na manifestação de inconformidade e inovação do feito, ao fazer afirmações não contidas no despacho decisório.

Em caráter alternativo, caso não fossem acatados os pedidos de nulidade e improcedência formulados, que o julgamento fosse convertido em diligência, para juntada de novos documentos, comprovação dos motivos de força maior e realização de perícia técnica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Nos presentes autos, a recorrente pleiteou a restituição do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep do mês de outubro de 2007, no valor total de R\$ 2.803.269,04. Deste valor, a autoridade julgadora da unidade da Receita Federal de origem reconheceu o direito da recorrente à restituição da importância de R\$ 955.471,04 e indeferiu o saldo remanescente, no valor de R\$ 1.847.798,00, que é parcela do valor do crédito objeto do presente litígio, que compreende questões preliminares e de mérito, a seguir analisadas.

1) Da Análise das Questões Preliminares.

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade do despacho decisório e da decisão de primeiro grau e, em caráter alternativo, formulou pedido de realização diligência/perícia.

Da preliminar de nulidade do despacho decisório.

No recurso em apreço, a recorrente reiterou a preliminar de nulidade do despacho decisório, com base nos seguintes argumentos: (i) fora exíguo o intervalo de tempo entre a juntada do feito fiscal e o prolação do despacho decisório, (ii) foram adotados critérios genéricos para determinar o montante valor do crédito glosado e (iii) o prazo de defesa de 30 (trinta) dias fora insuficiente para analisar todos os documentos elaborados pela fiscalização.

No âmbito processo administrativo fiscal federal, as hipóteses de nulidade do despacho decisório encontram-se estabelecidas no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) incompetência da autoridade julgadora e (ii) preterição do direito de defesa do sujeito passivo.

No caso em tela, não se vislumbra nenhuma das situações. Com efeito, o citado despacho decisório foi proferido pelo titular da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) da jurisdição da recorrente, que é a autoridade competente para decidir sobre o pedido de restituição colacionados aos autos, nos termos do art. 302, VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203/2012. E compulsando o referido decisório, verifica-se que ele apresenta adequada fundamentação fática e jurídica, ademais, nas robustas peças defensivas colacionadas aos autos a recorrente demonstrou pleno conhecimento das razões do indeferimento do seu pleito de restituição, o que afasta qualquer imputação de cerceamento de direito defesa.

Dada essa característica, todas as alegações de vício de nulidade do citado despacho decisório, aduzidas pela recorrente, não tem procedência, pelas razões a seguir.

A recorrente alegou que o intervalo de tempo exíguo entre a juntada dos documentos e relatórios de auditoria fiscal pela fiscalização e a prolação do despacho decisório em questão, o que demonstrava que quem decidira o assunto foram os agentes fiscais que promoveram a fiscalização e não o Sr. Delegado competente; que, no caso, não existia previsão legal de delegação de competência; e que esta evidência atrai a regra da Lei 4.717/1965, que considera caracterizada a incompetência quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

De forma equivocada a recorrente utiliza-se de conceitos e institutos da Lei 4.717/1965, denominada de Lei da Ação Popular, para fundamentar juridicamente os seus argumentos, quando é de sabença que o processo administrativo fiscal federal é regido por diploma legal próprio e específico (o Decreto 70.235/1972), aplicando-se-lhe subsidiariamente os preceitos da Lei 9.784/1999 e do Código de Processo Civil.

E especificamente sobre o ponto em comento, expressamente autoriza o art. 50¹, § 1º, da Lei 9.784/1999, que, na motivação do ato administrativo, principalmente, do ato administrativo de natureza decisória, a autoridade julgadora pode declarar concordância com fundamentos de anteriores informações, que, neste caso, passam integrar o ato decisório. No

¹ “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

caso, foi o que fez a autoridade julgadora da unidade da RFB de origem, ao utilizar na motivação do questionado despacho decisório as informações colacionadas aos autos pela fiscalização, que foram exaradas em perfeita consonância com o disposto no art. 65 da Instrução Normativa RFB 900/2008, vigente à época do pedido, que assim determinava, *in verbis*:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

[...] (grifos não originais)

Também conflita com as informações e os dados detalhados nas planilhas e informações coligidas aos autos pela fiscalização, o argumento apresentado pela recorrente de que foram utilizados critérios genéricos para determinar o montante valor do crédito glosado, sem que apresentasse qualquer elemento indicativo da existência dessa circunstância.

Também sem não procede alegada da recorrente de que fora insuficiente o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar sobre os demonstrativos e planilhas elaborados pela fiscalização. A uma, porque tais documentos foram elaborados com base nos dados e informações extraídos da escrituração contábil e fiscal da própria recorrente, portanto, elementos que já eram do seu pleno conhecimento. A duas, porque por ocasião da formulação do pedido de restituição a recorrente já deveria ter todos os elementos probatórios do valor do crédito pleiteado, logo, se não os tinha o valor do indébito pleiteado não era certo e líquido, ou seja, não existia e, por essa circunstância, o pedido fora formulado indevidamente. A três, porque o referido prazo de defesa foi estabelecido por lei, no caso o art. 15 do Decreto 70.235/1972, logo, aplicável a todos sem qualquer distinção; ademais, por se tratar de norma legal vigente, não cabe a este Colegiado afastar a sua aplicada.

Com base nessas considerações, ficam rejeitadas todas as alegações de nulidade do despacho decisório em apreço.

Da nulidade da decisão primeiro grau.

A recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau, sob o argumento de que (i) não fora reconhecida a segregação da função da autoridade julgadora e fiscalizadora, (ii) houve cerceamento do direito de defesa, por ausência de enfrentamento de alegações suscitadas na manifestação de inconformidade e inovação do feito, ao fazer afirmações não contidas no despacho decisório.

Sem razão a recorrente. Diferentemente do alegado, da leitura da decisão vergastada, constata-se que o Colegiado se pronunciou de forma adequada e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas pela recorrente na manifestação inconformidade. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada.

Além disso, de acordo com robusta peça recursal em apreço, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão, inclusive, apresentou as razões de discordância em relação aos argumentos aduzidos no voto condutor do referido julgado, o que contraria o alegado cerceamento do direito de defesa. O mero fato de a recorrente discordar dos referidos fundamentos, certamente, não representa circunstância idônea com vistas a conspurcar a legitimidade da decisão em apreço.

Da mesma forma, o fato de constar do referido voto afirmações não contidas no despacho decisório não implica inovação do feito, pois, além de demonstrada, verifica-se tratar-se novos argumentos destinados a rebater as razões de defesa e robustecer os motivos consignados no referido despacho como fundamento para o indeferimento do pedido de restituição em apreço, que foram integralmente mantidos pela decisão recorrida, sem qualquer inovação. Além disso, no âmbito do processo administrativo fiscal, não existe determinação de qualquer ordem que obrigue o julgador do órgão *ad quem* a utilizar os mesmos argumentos ou informações aduzidos no julgamento *a quo*, ao contrário, desde que devidamente motivado, o efeito devolutivo amplo e o princípio da livre convicção, previsto no art. 29 do Decreto 70.235/1972, assegura-lhe ampla liberdade para fundamentar a sua decisão.

Também não configura cerceamento do direito de defesa o fato de o órgão julgador de primeiro grau não ter analisado as provas coligidas aos autos pela recorrente após a fase de manifestação de inconformidade, porque atingidas pela preclusão e rejeitado o alegado motivo força maior. E nesse ponto, entende este Relator que decidiu com o acerto o Colegiado *a quo*, porque a razão aduzida pela recorrente, ou seja, a existência de relatórios fiscais que incluíam inúmeras planilhas de cálculos não tem a menor a procedência, pois, além de fácil compreensão, as glosas realizadas, na grande maioria, foi motivada por questões de direito, falta de previsão legal para apropriação de crédito ou em razão da decadência do direito incluir novos créditos no Dacon retificador. As glosas motivadas por ausência de provas e que demandavam a coleta de documentos foram inexpressivas e, por óbvio, não se inclui na alegada condição de força maior, principalmente tendo vista que, no ato formulação do pleito a recorrente estava obrigada a manter a disposição da fiscalização todos os documentos comprobatórios do crédito pleiteado.

Também não justificativa a alegada força maior, o fato de a recorrente ter sido cientificada de vários despachos decisórios na mesma ou em data aproximada, pois, se não tinha condição de comprovar o alegado em tantos pedidos de restituição formulados, tal deficiência não pode ser apresentada como justificativa para o não cumprimento das normas legais.

Enfim, não procede a alegação de que houve cerceamento do direito de defesa, porque o órgão julgador de primeira instância não apreciou todos os argumentos de defesa suscitados na manifestação inconformidade, pois, não se pode olvidar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 31² do Decreto 70.235/1972, o órgão de julgamento de primeira instância deve analisar todas as razões de defesa suscitados pela impugnante/manifestante, porém, sem a obrigatoriedade de rebater, um a um, todos argumentos aduzidos na peça defensiva.

² "Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências". (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No mesmo sentido, tem se pronunciado a jurisprudência do STF, conforme se infere dos enunciados da ementa do julgado, analisado sob regime de repercussão geral, que seguem transcritos:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. **O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.** 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (BRASIL. STF. AI 791292 QO-RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113-118) -*

Com base nessas considerações, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau suscitada pela recorrente.

Do pedido de realização de diligência/perícia.

Em caráter alternativo, caso não fossem acatados os pedidos de nulidade e de improcedência formulados na peça recursal em apreço, a recorrente pleiteou que o julgamento fosse convertido em diligência, para juntada de novos documentos, comprovação dos motivos de força maior e realização perícia técnica.

No âmbito do processo administrativo fiscal, além do atendimento dos requisitos legais, a decisão quanto ao deferimento ou não de realização de diligência ou de produção de prova pericial integra poder discricionário da autoridade julgadora. Assim, somente se esta entender necessária a obtenção de provas adicionais imprescindíveis ao deslinde da controvérsia é que converterá o julgamento em diligência, caso contrário, indeferirá o pedido, sendo suficiente que apresente fundamentação adequada para sua decisão. Esse é o entendimento que se extrai da leitura combinada dos arts. 18, 28 e 29³ do Decreto 70.235/1972.

Ainda segundo os referidos preceitos legais, o deferimento de realização de diligência somente se justifica se as provas documentais não puderem ser carreadas aos autos pelas partes e o de perícia somente quando há dúvida sobre questão de natureza técnica, cujos esclarecimentos dependem de conhecimento especializado, não sendo necessária nenhuma das duas quando o fato probante puder ser demonstrado com a mera juntada de documentos aos autos.

³ "Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendêlas necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

No caso em tela, o pleito da autuada não merece acatamento, pois se limita a pedido de exame de provas documentais que se encontram sob sua guarda e que, certamente, poderia ter sido coligidas aos autos na fase processual adequada. Além disso, os questionamentos por ela formulados podem ser facilmente respondidos com base na análise dos elementos probatórios coligidos aos autos, em especial, dos demonstrativos e planilhas que integram o relatório fiscal, em que explicitados, pormenorizadamente, quais os valores dos créditos que foram glosados em correlação os valores informados nos respectivos Dacon, o que dispensa o concurso de profissional especializado, o que, por si só, torna desnecessária a realização da perícia requerida, conforme expressamente prevê o art. 420⁴, parágrafo único, I, do Código de Processo Civil.

Com base nessas considerações, por entender prescindíveis, indefere-se o pedido de diligência/perícia reiterado pela recorrente.

2) Da Análise das Questões de Mérito.

Em relação ao pedido de restituição em apreço, de acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 336/362, os créditos não admitidos pela fiscalização referem-se a: a) “Glosa de créditos calculados indevidamente”; b) “Glosas do Imobilizado”; c) “Glosa de Complementos de Valor”; d) “Glosa dos Fretes”; e) “Glosa de Falta de Comprovação”.

No recurso em apreço, a recorrente não apresentou qualquer manifestação contrária a glosa dos créditos calculados indevidamente e sobre o valor do ativo imobilizado, bem como em relação aos créditos não comprovados, com exceção da glosa dos créditos calculados sobre os gastos com frete não comprovados, a seguir analisados.

Dessa forma, a controvérsia remanescente cinge-se a glosa dos créditos calculados sobre (i) complementos de preço; e (ii) gastos com fretes, por falta de amparo legal e por falta de comprovação.

Da glosa dos créditos calculados sobre complementos de valor.

De acordo com referido Relatório de Auditoria Fiscal, no período de apuração do crédito pleiteado, a recorrente adquiriu produtos (soja e outras *commodities*) de pessoas jurídicas para revenda, que dependia da fixação do preço definitivo a *posteriori* (modalidade de compra a “preço a fixar”), em que a entrega era feita em várias remessas, com preço unitário provisório, cujo preço definitivo somente era definido no final. Dada essas características, frequentemente, havia complementação do valor a ser pago pela adquirente, se o preço final fosse superior aos praticados nas remessas com preços provisórios. Caso contrário, ou seja, se o preço das remessas resultasse superior ao preço definitivo, havia a devolução simbólica de certa quantidade do bem e o acerto financeiro da diferença apurada.

Segundo a fiscalização, no período analisado, a recorrente adquiriu parte das mercadorias (soja e outras *commodities*) com direito a crédito e outra parte sem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, porém, apropriou créditos sobre os valores integrais dos complementos de preço, isto é, sem excluir a parcela dos créditos referente às mercadorias adquiridas sem direito a crédito.

⁴ Eis a redação do citado preceito legal:

"Art. 420. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

Parágrafo único. O juiz indeferirá a perícia quando:

I - a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;

II - for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III - a verificação for impraticável." JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 03

06/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROS

No caso, se não havia amparo legal para apropriar crédito sobre o valor da aquisição desse tipo mercadoria, por óbvia, o valor complementar do preço da operação também não podia propiciar direito a crédito da referida contribuição.

Aliás, a recorrente sequer questionou a legalidade da glosa em questão, tendo se limitado a solicitar a produção de prova pericial, para reavaliar o critério de apuração e a exatidão dos valores das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, o que, evidentemente, não se justifica, por se tratar de valores calculados com base nos dados dos documentos fiscais emitidos pela própria recorrente e extraídos dos arquivos por ela fornecidos à fiscalização. Logo, se existente algum equívoco na apuração dos valores dos créditos glosados, cabia a recorrente apurar qual seria o valor correto e indicar a documentação comprobatória do equívoco. Como não o fez, deve arcar com ônus da sua omissão.

Por todas essas razões, mantém-se a glosa do valor integral do crédito, conforme determinado pela fiscalização.

Da glosa dos créditos relativo a gastos com frete.

No que tange às glosas dos créditos calculados sobre o valor dos gastos com frete, antes de analisar os pontos controvertidos da lide, entende-se oportuno apresentar uma breve digressão a respeito do fundamento jurídico do direito de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os variadas formas como se efetivam os gastos com a prestação de serviços de transporte a pessoas jurídicas que desenvolvem atividades comercial e industrial ou de produção.

Em consonância com a legislação vigente, há fundamento jurídico para a apropriação de créditos sobre o valor do frete sob a forma de custo de aquisição, custo de produção e despesa de venda, conforme demonstrado a seguir.

No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003⁵, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre o valor dos gastos com os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:

Lei 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, [...];

[...]

*§ 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:***

⁵ Por haver simetria entre os textos dos referidos diplomas legais, aqui será reproduzido apenas os preceitos da Lei 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei 10.637/2002.

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...] (grifos não originais)

RIR/1999:

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).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

[...] (grifos não originais)

Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.

Em relação à atividade industrial, embora também não haja expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, II e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com o art. 290 do RIR/1999, é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Senão, veja a redação dos trechos relevantes dos citados preceitos legais, *in verbis*:

Lei 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, [...];

[...]

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ª desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...] (grifos não originais)

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

[...] (grifos não originais)

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

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

[...]

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

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor:***

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

[...] (grifos não originais)

Cabe ainda ressaltar que, em todas as hipóteses de creditamento, o direito de apropriação dos referidos créditos está condicionado ao atendimento das condições instituídas no art. 3º, § 3º, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Dessa forma, somente o valor do gasto com frete incorrido no mês (regime de competência), pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito à apropriação de créditos das referidas contribuições.

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Com base nesse entendimento, passa-se a analisar as glosas dos créditos apropriados sobre gastos com fretes objeto da presente controvérsia.

De acordo com o citado Relatório da Auditoria Fiscal, a glosa dos créditos calculados sobre os gastos com fretes foram motivadas por falta de amparo legal, por falta de comprovação e por falta de estorno.

As glosas por falta de amparo legal foram realizadas em relação aos créditos apropriados sobre os gastos com fretes relativos às operações de: a) de importação de bens após desembarço (frete interno), b) aquisições de mercadorias com fim específico de exportação; c) de devolução de vendas e de compras de mercadorias; d) de transferências de mercadorias entre estabelecimentos; e) de remessas para armazéns gerais; e f) aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

As glosas dos créditos com fretes não comprovados referem-se aos gastos com transporte, em que, embora intimada a comprovar, a contribuinte não apresentou os documentos fiscais solicitados pela fiscalização.

Por fim, as glosas dos créditos não estornados relativo a “frete de grãos exportados”, ou seja, a parcela do valor do crédito relativo aos gastos com frete correspondente ao valor dos insumos (bens) adquiridos de pessoas físicas para industrialização, posteriormente revendidos/exportados, cujo valor dos créditos estornados pela recorrente limitaram-se apenas a parcela dos custos dos bens revendidos/exportados, sem o estorno do valor do frete incorporado aos custos de aquisição dos correspondentes bens.

A seguir serão analisados apenas as glosas relativas aos gastos com fretes contestados pela interessada no recurso em apreço e que se refira a glosas realizadas pela fiscalização.

Do frete interno vinculado à operação de importação.

Segundo a fiscalização, no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não havia amparo legal para apropriação de créditos sobre os gastos com transporte de mercadoria importadas, inclusive, o frete interno (após o desembaraço aduaneiro) pago a pessoa jurídica domiciliada no País.

Assiste razão à fiscalização, pois, em conformidade com o disposto no art. 3º, § 3º, da Lei 10.833/2003, o direito à dedução do crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, em regra, é assegurado em relação ao custo de aquisição do bem para revenda ou utilizado como insumo de produção ou fabricação quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, bem como em relação aos custos e despesas incorridos pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País, expressamente designados no referido preceito legal.

Em relação aos bens para revenda ou utilizados como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoas não domiciliadas no País, excepcionalmente, é assegurado o direito de desconto de crédito das referidas contribuições somente em relação aos bens importados sujeitos ao pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, porém, valor a ser deduzido, fica limitado ao valor das contribuições efetivamente pagas na importação dos respectivos bens, segundo dispõe o art. 15, I e II, e § 1º, da Lei 10.685/2004, a seguir transcritos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

[...] (grifos não originais)

Assim, os gastos com frete interno relativos ao transporte de bens destinados à revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por

não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadrarem nas demais hipóteses de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

A recorrente alegou que o direito aos referidos créditos estava amparado no entendimento exarado na Solução de Consulta nº 441, de 18 de dezembro de 2006, editada pela Disit da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal (Disit/SRRF/9ª RF), expedida em resposta a consulta por ela formulada no âmbito do processo nº 13971.000992/2006-33.

Sem razão a recorrente. O entendimento explicitado na referida Solução de Consulta não trata de direito ao crédito da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep sobre gasto com frete interno no transporte de produto importado, mas, especificamente, do direito ao crédito da Cofins na importação de cereais por cerealistas, condicionado a que a venda subsequente não fosse feita com suspensão das referidas contribuições, conforme se infere do texto em destaque do enunciado da ementa que segue transcrito:

*SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 9ª
REGIÃO FISCAL*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 441 de 18 de dezembro de 2006

*EMENTA: SUSPENSÃO. CEREALISTA. AGRO-INDÚSTRIA.
CRÉDITOS NA IMPORTAÇÃO.*

*Somente cabe a suspensão da COFINS nas vendas efetuadas por cerealista em que, na aquisição, o cereal for utilizado como insumo na produção das mercadorias do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. As vendas de cereais, efetuadas por cerealista, para outros fins não dão direito à suspensão. Quando é desempenhada, pela pessoa jurídica, mais de uma atividade, a incidência da COFINS fica suspensa somente em relação às vendas na condição de cerealista, desde que essas vendas se destinem às pessoas jurídicas agroindustriais do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Da mesma forma, somente as vendas na condição de pessoa jurídica agroindustrial, obedecidos os requisitos do caput do artigo 8º, permitem descontar crédito presumido em relação aos cereais do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, adquiridos de cerealistas, utilizados como insumo na produção agroindustrial. **Há direito ao desconto de créditos de COFINS, paga na importação de cereais por cerealista, somente quando a venda subsequente não for feita com suspensão.** (grifos não originais)*

Com base nessas considerações, mantém-se a glosa integral dos créditos em questão.

Dos fretes vinculados às aquisições com fim específico de exportação.

Em relação aos gastos com fretes vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação há expressa vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre tais operações, determinada no art. 6º, § 4º, combinado com o disposto no art. 15, III, da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

os gastos com frete vinculados à operação exportação, mas à gastos com operação de frete vinculado a vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, que, conforme demonstrado, há expressa determinação legal que proíbe a apropriação de créditos.

O entendimento exarado no Acórdão nº 3403-00.485 também não se aplica ao caso tela, pois, além de ser uma Resolução, no referido julgado não foi abordado o assunto em comento.

Por todas essas razões, mantém-se a glosa integral dos créditos apropriados sobre o valor dos gastos com frete vinculados às operações de venda com fim específico de exportação.

Dos fretes vinculados às transferências entre estabelecimentos e remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

Segundo a fiscalização, as glosas dos créditos calculados sobre os gastos com fretes nas operações de transporte entre estabelecimentos alcançavam transferência de produtos acabados, de produtos em elaboração e de bens a ser utilizados como insumos de produção ou fabricação, pois, em qualquer dessas situações, inexistia previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte. O mesmo procedimento foi adotado em relação às remessas dos citados produtos/bens para depósitos fechados ou armazéns gerais.

O deslinde da questão envolve a análise do tipo gasto com serviço de transporte que permite a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, assunto analisado em tópico anterior, em que ficou definido (aliena “c”) que os gastos com frete na transferência entre estabelecimentos fabris de bens utilizados como insumos na industrialização de bens destinados à venda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliado no País e suportado pelo próprio contribuinte, com respaldo no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, geram créditos da referida contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na industrialização de bens destinados à venda, calculado sobre o valor do frete correspondente.

Diferentemente ocorre com as despesas realizadas após a conclusão do processo de industrialização, a exemplo das despesas de armazenagem e de frete dos produtos acabados, que para integrar a base cálculo de apuração do crédito em apreço, precisam de previsão legal expressa, conforme estabelecido no inciso IX do citado art. 3º.

Com base nesse entendimento chega-se a conclusão que geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que suportado pelo contribuinte e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, os gastos com frete no transporte (i) de bens utilizados como insumos de industrialização de produtos destinados à venda e dos produtos em elaboração, nas transferências entre os estabelecimentos industriais da própria pessoa jurídica; e b) dos produtos acabados na operação de venda.

Por outro lado, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep os gastos com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não configurar serviço de transporte utilizado como insumo nem operação de venda, mas mera operação de transferência dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a comercialização e a logística de entrega aos futuros compradores.

Dessa forma, chega-se a conclusão que a recorrente só não faz jus apenas aos créditos calculados sobre os gastos com frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Logo, apenas em relação a esses gastos deve ser mantida a glosa em apreço.

Pelas mesmas razões anteriormente aduzidas, também deve ser mantida a glosa dos créditos calculados sobre os gastos com fretes nas operações de remessas de produtos acabados para depósito fechado ou armazém geral, porque, indubitavelmente, tais operações também não se enquadram como serviço de transporte utilizado como insumo de industrialização nem como operação de venda, operações asseguram a apropriação dos referidos créditos, conforme anteriormente demonstrado.

Dos fretes vinculados às operações de devolução de venda e de compra.

Segundo a fiscalização, a presente glosa refere-se a créditos calculados sobre despesas com frete no transporte de mercadorias devolvidas tanto nas operações de devolução de compras quanto nas operações de devolução de vendas.

Em relação à operação de devolução de venda, há permissão apenas para o estorno do valor do débito da contribuição calculado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme se extrai do disposto no art. 3º, VIII, e § 1º, IV, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...]

*VIII - **bens recebidos em devolução**, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

[...]

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:*

[...]

*IV - **dos bens mencionados no inciso VIII do caput**, devolvidos no mês.*

[...] *(grifos não originais)*

Já no que tange à operação de devolução de compra, não há previsão de legal de apropriação de crédito, mas determinação para o estorno do valor do crédito calculado sobre custo de aquisição do bem devolvido.

Assim, independentemente do tipo de operação de devolução, não existe amparo legal para a apropriação de crédito da contribuição calculado sobre os gastos com frete no transporte de bens devolvidos tanto nas operações de devolução de vendas⁶ quanto nas operações de devolução de compras.

⁶ Cabe esclarecer que nas assentadas anteriores, com base na análise isolada do art. 3º, VIII, da Lei 10.637/2002, este Relator apresentou entendimento de que, em relação à operação de devolução de venda, era assegurado o direito de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete no transporte dos bens devolvidos. Porém, após análise combinada do disposto no inciso VIII com o disposto no § 1º, IV, ambos do art. 3º da Lei

Com base nessas considerações, deve ser integralmente mantida a presente glosa determinada pela fiscalização.

Dos fretes vinculados às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor rural pessoa física, não havia que se falar em créditos relativos aos fretes relacionados a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição.

Assiste razão à fiscalização. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

I - bens adquiridos para revenda, [...];

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

[...] (grifos não originais)

Dessa forma, se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

Assim, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que fazia jus ao referido crédito, porque as operações de aquisição e as operações de transporte (frete) eram operações de natureza distinta e a isenção ou não incidência de uma das operações não afetava a incidência tributária da outra operação, nem lhe prejudicava o direito ao crédito quando admitido nos termos da lei.

Em outras palavras, embora reconheça falta de amparo legal à dedução de crédito calculado sobre os grãos adquiridos no mercado interno de pessoas físicas, a recorrente defende a manutenção do valor crédito apropriado sobre os gastos com frete no transporte de tais grãos, o que conflita com o entendimento aqui esposado.

Com base nessas considerações, mantém-se integralmente a glosa realizada pela fiscalização sobre os gastos com frete no transporte de bens adquiridos de pessoas físicas para revenda, conforme determinado pela fiscalização.

10.637/2002, este Relator rever o o entendimento anterior e passa a admitir que também em relação à operação de devolução de venda também não existe amparo legal para apropriação de crédito sobre o valor da despesa com frete relativa a esta operação.

Da glosa dos créditos de fretes não comprovados.

Em relação as glosas dos créditos por falta de comprovação, a recorrente limitou-se em alegar que não havia apresentados as provas em razão do prazo exíguo de 30 (trinta) dias que lhe fora concedido, que deveria ser dilatado por este Conselho, sob pena de mais uma vez ferir o direito de ampla defesa.

Sem procedência a alegação da recorrente. Os documentos comprobatórios do valor do crédito pleiteado, se existentes, deveriam estar em poder da recorrente desde o momento em que formulara o pedido de restituição, para que, em conformidade ao disposto no art. 76 da Instrução Normativa RFB 1300/2012, atualmente vigente, e nos correspondentes preceitos normativos das Instrução Normativas anteriores, quando solicitado pela fiscalização fosse apresentado pela requerente, dentro do prazo estabelecido, o que não ocorreu no caso em tela.

Além disso, noticiam os autos que, embora regularmente intimada, a recorrente não apresentou os documentos comprobatórios dos gastos relativos aos créditos declarados no respectivo Dacon. Da mesma forma, no prazo legal de apresentação manifestação de inconformidade, a recorrente também não apresentou tais documentos, a que estava obrigada, nos termos do art. 16, III, do Decreto 70.235/1972.

Assim, ao não apresentar a referida documentação com a manifestação de inconformidade, por força do disposto no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, consumou-se a preclusão do direito de posteriormente apresentá-la nos presentes autos. Ademais, no recurso em apreço, a recorrente não se dignou demonstrar quais itens dos gastos com frete referiam-se os supostos documentos comprobatórios, o que inviabiliza qualquer análise por parte deste Relator.

Não se pode olvidar que o exercício do direito de defesa prescinde de objetividade e clareza nos argumentos e, quando necessária a comprovação, da apresentação e referência clara e direta aos elementos probatórios correspondentes. A apresentação de longas peças defensivas, contendo, quase na sua totalidade, apenas argumentos jurídicos não pertinentes às questões objeto da lide ou atinentes à questões acerca da aplicação de normas de natureza principiológica ou de institutos gerais de direito, com menção telegráfica às normas legais aplicável ao caso e falta de indicação ou indicação genérica dos meios de provas adequados que lhe dão sustentação, dificulta o entendimento das razões de defesa suscitadas e, assim, em nada contribui para o deslinde da controvérsia, tornando inócuo o sagrado princípio do contraditório.

Em qualquer peça defensiva digna nome, o que se espera do defendente é que haja precisa indicação dos fundamentos jurídicos, se a questão for de direito, ou dos elementos probatórios, se a questão for de natureza probatória. E no caso de questão de natureza probatória a ser demonstrada pelos registros contábeis e fiscais da pessoa jurídica, como no caso em tela, é imprescindível que haja precisa indicação e vinculação entre tais registros e a documentação fiscal que lhe suporte, de sorte que seja estabelecido com clareza a natureza das operações instrumentadas nos correspondentes registros contábeis e fiscais. Dada essa exigência, não terá relevância probatória a mera juntada aos autos de uma massa de documentos, sem qualquer vinculação ou indicação individualizada com as específicas questões probatórias objeto da lide.

Por essas razões, excluídas as situações excepcionais, a atividade probatória não pode se limitar a simplesmente juntada documentos ou arquivos digitais contendo tais documentos aos autos, especialmente, nos casos em que se tem inúmeros registros associados a

inúmeros documentos. Em situações desse jaez, que se aplica perfeitamente ao caso em tela, a atividade probatória somente alcançará a sua finalidade se feita com precisão a associação entre registros e documentos de forma individualizada.

Nesse contexto, não constitui a atividade do julgador confrontar as provas coligidas aos autos pelas partes litigantes, mas analisar e decidir qual das provas apresentadas revela-se mais consistente e adequada para corroborar os fatos em litígio, com base no contraditório suscitado pelas partes. Na lide em apreço, após análise dos demonstrativos apresentados pela interessada, em contejo com os registros e documentos fiscais pertinentes, a fiscalização apurou que não havia prova para os gastos com os fretes indicados. Dada essa acusação, cabia a recorrente indicar, com precisão e clareza, quais os registros e documentos fiscais comprovavam o direito creditório pleiteado, e carrear aos autos os elementos probatórios específicos que lhes davam guarida, o que não foi feito pela recorrente.

No entanto, em vez de assim proceder, no recurso em apreço, a recorrente limitou-se a mencionar de forma telegráfica no corpo e no final recurso, que foram coligidos aos autos arquivos em PDF contendo listagens das notas fiscais dos meses de junho a dezembro de 2005, sem contudo especificar quais tipos de gastos as referidas notas fiscais destinavam-se a comprovar.

Diante desse contexto, obviamente, este Relator fica impossibilitado de analisar a citada documentação e, por conseguinte, converter o julgamento em diligência, pelas razões anteriormente aduzidas, por entender que, no caso em tela, não ficou demonstrada a intenção da recorrente em comprovar os fatos em questão, no tempo propício e por meio da documentação adequada, pois, se assim o desejasse, certamente, teria trazido aos autos, sem dificuldade, a documentação adequada, posto que, no caso em tela, a comprovação dos fatos controversos dependia apenas da apresentação de registros e documentos fiscais e contábeis que, se existentes, deveriam estar em poder da recorrente.

Sabidamente, não cabe ao julgador, seja em sede de apreciação de procedimento fiscal atinente a lançamento de ofício, seja em sede de procedimento fiscal concernente à pedido de restituição, ressarcimento ou compensação, substituir o ônus probatório da autoridade lançadora e do contribuinte, respectivamente, da mesma forma que também não lhe é lícito valer-se de procedimentos de diligência ou perícia para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório da incumbência de cada uma das partes.

Não se pode olvidar que a diligência trata-se de instrumento colocado à disposição do julgador para dirimir dúvidas acerca de questão de fato controversa, originada da confrontação de elementos probatórios trazidos aos autos do processo pelas partes, ou da insuficiência de elementos probatórios necessários para formação da sua convicção sobre os fatos controversos a ser comprovados, mas não para substituir o ônus probatório das partes. Da mesma forma, as perícias existem para fim de dirimir questões fáticas de natureza probatória, que prescindem de conhecimento técnico especializado, ordinariamente, não acessível às partes e ao julgador, situação que não se vislumbra no caso em tela, conforme precedentemente demonstrado.

Além disso, noticiam os autos que as glosas realizadas pela autoridade fiscal foram feitas com base nos demonstrativos que lhes foram entregues em arquivos digitais. Assim, se tais arquivos foram elaborados pela própria recorrente, certamente, o normal era que ela não tivesse qualquer dificuldade em identificar os itens que foram objeto de glosa, especialmente, as glosas motivadas por falta de prova, que não foram significantes comparadas

com aquelas por falta de amparo legal, prescindível de apresentação de qualquer elemento probatório.

Por todas essas razões, mantém-se a glosa integral dos referidos créditos, por ausência de comprovação por parte da recorrente.

Dos supostos erros de apuração cometidos pela fiscalização.

No recurso em apreço, a recorrente reiterou o alegado erro cometido pela fiscalização na apuração dos créditos do 1º trimestre 2005 e no 2º trimestre de 2006.

Entretanto, por não se referir ao período de apuração dos créditos em apreço e não haver a recorrente demonstrado qualquer influência dos alegados erros sobre a apuração do valor dos créditos apurados no período de apuração dos créditos objeto do presente pedido de restituição, deixa-se de analisar o mérito dos citados erros.

3) Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pela REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES de nulidade do despacho decisório e da decisão de primeiro grau e pelo INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA, e, no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para restabelecer o direito da recorrente à dedução dos créditos calculados sobre o valor dos gastos com frete no transporte de bens utilizados como insumos de industrialização de produtos destinados à venda, inclusive os produtos em processamento, entre os estabelecimentos industriais da própria recorrente ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento