



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

Processo n° 13971.005212/2009-94
Recurso n° 13.971.005212200994 Voluntário
Acórdão n° **3403-003.164 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria COFINS - PAGAMENTO A MAIOR - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO
Recorrente BUNGE ALIMENTOS SA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

Ementa: INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA O PEDIDO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. As perícias técnicas e as diligências não se prestam à produção de prova que toca à parte produzir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

NÃO-CUMULATIVIDADE. 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, independentemente do pagamento.

COMPRA DE INSUMOS. REMESSAS FUTURAS. COMPLEMENTO DE PREÇO. DIREITO DE CRÉDITO.

Em operações de compra de insumos com preço a fixar, não se admite a tomada de crédito sobre os complementos das remessas que não geravam direito aos créditos, seja porque feitas no regime da cumulatividade, seja porque, embora remetidas no regime da não-cumulatividade, não se caracterizaram como insumos passíveis de gerarem crédito.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (insumos, produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE PRODUTOS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para a tomada de créditos sobre as despesas de frete nas aquisições de produtos a pessoas físicas, destinados à revenda.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. 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.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. IMPOSSIBILIDADE.

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

CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO.

O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de créditos da Contribuição em relação ao custo dos fretes internos no transporte de insumos importados, executados por

pessoa jurídica. Vencido nesta matéria o Conselheiro Alexandre Kern. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Ivan Allegretti.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

(assinado digitalmente)

Ivan Allegretti – Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

BUNGE ALIMENTOS SA. transmitiu o Pedido Eletrônico de Restituição - PER nº 35927.53744.290109.1.2.04-0049 (fls. 03 a 05) e nº 16407.62251.290109.1.2.04-0630 (fls. 6 a 8), por meio do qual busca repetir pagamentos a título de Cofins, efetuados em 14/11/2005 e 13/01/2006, referentes ao período de apuração de outubro e dezembro de 2005, no importe de R\$ 6.568.832,65 e R\$ 5.219.626,17, respectivamente. Os pedidos de restituição foram originalmente apreciados no Parecer Saort/DRF/Blumenau nº 025/2010, de 25 de março de 2010 (fls. 115 a 152). Com base no nesse Parecer, a DRF/Blumenau proferiu, em 26/03/2010, o Despacho Decisório de fls. 153, o qual não reconheceu o direito creditório e indeferiu o pedido de restituição.

A 4ª Turma da DRJ/Florianópolis, no entanto, anulou o Despacho Decisório e determinou que um novo fosse formalizado. O processo foi então encaminhado à Seção de Fiscalização da DRL/BLU, para a análise, no decorrer da qual foram juntados os documentos de fls. 246 a 871 e, especialmente, a Informação Fiscal de fls. 872 a 874, cujos itens 5 e 6 esclarecem que os valores das glosas fiscais consideradas na Auditoria-Fiscal provêm também dos relatórios fiscais exarados nos autos nºs 13971.001036/2005-98, 13971.001375/2004-93, 13971.001080/2004-17, 13971.001568/2004- 44, 13971.005306/2009-63, 13971.000132/2005-19, e 13971.001475/2005-09, os quais, portanto, tiveram suas cópias juntadas às fls. 876/1307.

Em razão da análise fiscal empreendida, procederam-se às seguintes glosas (cfe. Relatório de Auditoria Fiscal - RAF, fls. 853 a 871):

- a) Glosas de Complemento de Valor, relativa a aquisições sem direito a crédito, referentes às operações de compra¹ 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.. As glosas se fundamentaram, em síntese, no fato de que o direito ao crédito da contribuição não-cumulativa respeita o regime de competência, não se considerando as complementações dos valores ocorridas relativamente a remessas (aquisições) ocorridas no

período em que a contribuição era cumulativa, bem como em relação àquelas que, no regime da não-cumulatividade, não geram direito aos créditos.

b) Glosas por falta de comprovação dos créditos apropriados: intimado a apresentar os documentos listados no arquivo “Demonstrativo das Glosas.xls”, o interessado omitiu-se em fazê-lo.

c) Glosas dos Fretes:

- i. Fretes internos em importações (após desembaraço), correspondentes a operações com CFOP de importação;
- ii. Fretes em aquisições com CFOP indicativo de fim específico de exportação (CFOP 1.501/2.501);
- iii. Fretes correspondentes a operações de devolução de vendas ou de compras de mercadorias;
- iv. Fretes em transferências de bens entre estabelecimentos BUNGE;
- v. Fretes correspondente a fretes em remessas para armazéns gerais;
- vi. Fretes em aquisições a pessoas físicas de bens para revenda,
- vii. Fretes de aquisições sem direito a créditos – correlação das mercadorias transportadas com os correspondentes fretes;
- viii. Falta de comprovação dos fretes, por falta de apresentação de documentos fiscais comprobatórios do crédito;
- ix. Frete relativo à aquisições a pessoas físicas 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.

d) Decadência: glosaram-se todos os créditos decorrente de retificação de Dacon procedida depois de 5 (cinco) anos.

As glosas estão consolidadas no Demonstrativo das Glosas, item 132 do RAF. As totalizações encontram-se discriminadas nos itens 133 a 135 do RAF.

Em vista do referido RAF, foi proferido Despacho Decisório (fls. 1.308 a 1.318), que deu conta de que foi confeccionada planilha demonstrativa da origem e aproveitamento dos créditos, 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 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.

Em razão das glosas fiscais deste e de períodos anteriores, os créditos apurados e utilizados em desconto das contribuições mostraram-se insuficientes. Tal insuficiência consta da planilha “Utilizações de Créditos Bunge – Cofins.xls” e sua constatação repercute no valor da contribuição a pagar apurado pelo 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 da contribuição a pagar (Linha 33 da Ficha 17B do Dacon) no mês de outubro/2005 é de **R\$ 10.169.453,51**, que este é o valor que a contribuinte deveria ter informado na DCTF como “Débito Apurado” e, por conseguinte, não existe pagamento indevido ou a maior para este período de apuração. Da mesma forma, o valor correto da contribuição a pagar no mês de dezembro/2005 é de **R\$ 14.556.920,36**, sendo este valor superior à soma do pagamento efetuado, não existindo pagamento indevido ou a maior para o período de apuração

Em Manifestação de Inconformidade, (fls. 1.497 a 1.594), o interessado explicou que, com base em diversas Soluções de Consulta, retificou seus Dacon desde 2004 até 2008 para ajustar-se aos termos das mesmas, formulando pedidos de restituição. Disserta sobre a legislação de regência, pranteia as dificuldades que enfrenta para produzir as provas documentais específicas em filiais remotas, e reclama do considera burocrático de sistema de obrigações acessórias e de pagamento dos tributos. Abordas ainda as questões a seguir sintetizadas:

1. Questões preliminares de mérito:
 - a. Dos antecedentes processuais, em que historia o processo desde as soluções de consulta formuladas e os pedidos de restituição, o que a levou a retificar os respectivos Dacon desde 2004 até 2008. Salaria que 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.
 - b. 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.
 - c. 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;

- d. Da contestação das premissas dos Despachos Decisórios e do feito fiscal, em que 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;
- e. Da contribuição para o PIS relativa ao período de dezembro/2003, em que alega que a análise do crédito depende do desfecho do processo nº 13971.000029/2004-98, uma vez que se constatou 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 no referido processo, sob pena de efetuar-se glosas indevidamente;
- f. Da Decisão sobre alegações não contidas nas manifestações de inconformidade, em que argumenta que 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 caracterizadas “chapadas” enseja e confirma a nulidade do feito em face do vício de forma e do desvio de finalidade.
- g. 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.

- h. Da resistência ao cumprimento de sentenças, em que acusa os procedimentos fiscais que embasaram o despacho decisório (cita alguns exemplos) de adotarem os mesmos critérios genéricos e sem fundamento, tomarem as falhas pontuais como reiteradas e uniformes, generalizarem sob a forma de percentual, aplicando-o 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.
- i. Da produção de todas as provas admitidas em direito: Pedido de Perícia, em que requer expressamente 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 desprovidos 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:

- a) 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;
- b) 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 nas mensagens eletrônicas em anexo; que a retificação, como visto, não apresentou alterações para acrescentar créditos, e que as afirmações dos auditores fiscais não podem ser levadas em consideração na questão relativa a qualquer decadência dos direitos creditórios;

- c) 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;
- d) Da exigência de verificação das circunstâncias materiais necessárias e da situação jurídica definitivamente constituída (art. 116 do CTN): em que alega, após a citação de várias doutrinas/doutrinadores, 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 (...);
- e) 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: em que 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.

- f) Dos fatos geradores pendentes e o alcance da nova lei, em que 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 que, “...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 arguição afirmando que os casos específicos sujeitos à norma de transição foram expressamente contemplados na lei, 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.

- g) Do Complemento de preços nas remessas com FEX, em que 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, e que, 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.
- h) Dos créditos relativos aos contratos de transporte tomados de pessoas jurídicas ou a ela equiparadas e da situação normada às contribuições sociais sobre o faturamento no regime da não-cumulatividade e as atividades econômicas empresariais: em que traça o 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 nº 210/SRRF/8ª. RF/DISIT e ao Acórdão nº 3301-00.424, da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sustenta que hão 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, de 2002, e 10.833, de 2003, 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.

- i) Das glosas de créditos sobre Fretes referentes a devoluções de compra e de venda, em que alega que devem ser analisados funcionalmente para o fim de ensejar direito de crédito, anulado o feito fiscal que entende em sentido contrário.
- j) Das glosas de créditos de Fretes Internos em importações (após o desembaraço), do Pedido Incidental, em aquisições de pessoas físicas para revenda, e das inconsistências em relação à nota vinculada: em que 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 nº 10.833, de 2003. Insurge-se, especificamente, contra a glosa com base no CFOP das operações, alegando que o CFOP das operações não pode 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 tratar-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, formulado pela interessada, 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;

- k) Das glosas referentes à falta de comprovação e Das demais glosas referentes, em que 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;
- l) Dos pedidos, em que 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 nº. 70.235, de 1972. 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.

A 4ª Turma da DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 07-31.326, de 10 de maio de 2013, fls. 1.618 a 1.647, teve ementa vazada nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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, independentemente do pagamento.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS.

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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM FRETE.

Os gastos com o frete incorrido a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro e com a armazenagem, decorrentes de importação de matéria-prima, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, não geram crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não-cumulativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoado de fls. 1.650 a 1.721, após protesto de tempestividade síntese dos fatos relacionados com a lide, argui a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de

defesa, asseverando que não poderia a decisão atacada simplesmente alegar que a recorrente deixou de produzir prova em momento oportuno, até porque tal momento não encerrou. Alega a ocorrência de força maior, sobre o que discorre longamente. No mérito, digressiona sobre o conceito de insumo para fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas que entende que deve ser adotado, pugnando por que se admita o creditamento dos custos para o financiamento do capital (despesas financeiras).

Retoma, na continuação, arguição de nulidade do Despacho Decisório, que não teria sido proferido pela autoridade competente, mas pelo auditor-fiscal que procedeu ao exame do pleito. Acusa a atuação da autoridade fiscal de ter sido desidiosa, burocrática, genérica e desapegada da verdade real.

Reitera a necessidade prova pericial.

Sob a rubrica "Cálculo do valor da Cofins", acusa erro na planilha referente ao 1º trimestre de 2005, na medida em que o saldo remanescente do 1º trimestre, no valor de R\$7.732.130,43, não teria sido transportado para o período seguinte. (Célula T14 da planilha "Utilização de Créditos Bunge - Cofins"), deixando de ser utilizado. Da mesma forma, o saldo remanescente de abril de 2006, no valor de R\$5.632.913,87, não foi somado ao saldo remanescente no mês de junho (Célula D109). Ele está demonstrado na coluna Crédito, mas não está demonstrado na coluna Saldo Após Descontos.

Em seguida, retoma a arguição de cerceamento do direito de defesa, ao afirmar que a decisão recorrida, no tema Complemento de Preços, ou reformou o despacho decisório, omitindo-se em declará-lo, ou há erro material a ser corrigido de ofício, pois a atuação, neste item em particular, abrange todos os complementos de preço efetuados após a entrega dos produtos. Em suma, propõe que se prevalecer o contido na decisão da DRJ, o despacho decisório deve ser reformado e os cálculos, refeitos como reflexo da decisão proferida no acórdão; se o acórdão manteve o despacho decisório, então há erro de direito no julgamento, pois os fundamentos são contraditórios, já que não pronunciou o cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Entende, enfim, que as decisões são incompatíveis entre si.

Reitera, na continuação, a inoocorrência de qualquer preclusão legal e que as menções feitas a este instituto no despacho decisório representam cerceamento do seu direito de defesa, na medida em que fizeram a recorrente perder tempo, desviando-a de sua linha de defesa e obrigando-a a tecer alegações inúteis ao processo. Pede que tais expressões sejam riscadas dos autos.

No mérito das glosas atinentes a (i) Complemento de Valor por Preços a Fixar, (ii) Complemento de Preço nas Remessas com FEX, (iii) Frete Relativo a Aquisição com fim Específico de Exportação, (iv) Frete Utilizado para Transporte de Produto Acabado Entre Estabelecimentos (para industrialização ou para armazenamento) e para armazéns gerais ou depósitos fechados (para simples armazenamento ou para formação de lotes padronizados para venda); (v) Frete Referente a Devolução de Compra e Venda, (vi) Frete Interno em Importação após o Desembarço e (vii) Frete Interno na Aquisição de Pessoa Física para Revenda, repete as razões já oferecidas por ocasião da Manifestação de Inconformidade.

Transcrevo a íntegra dos requerimentos finais:

DOS PEDIDOS

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

Autenticado digitalmente em 23/08/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 03/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente

em 01/09/2014 por IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 16/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A vista do exposto, e do que se comprova:

1.Reiteram-se todas as razões aduzidas na Manifestação de Inconformidade preteritamente ofertada, requerendo seja considerada parte integrante e inseparável do presente recurso, inclusive no que tange aos pedidos;

2.Seja decretada a nulidade do despacho decisório, já que não reconhecida a segregação de funções (quem lança não julga, quem julga não lança), sendo que a decisão que fomentou a Manifestação de Inconformidade preteritamente apresentada foi proferida pelo Delegado integralmente pelas razões do fiscal, em detrimento à análise e confrontação com o quanto alegado pela Recorrente;

3.Demonstrada a insubsistência e improcedência dos fundamentos, motivos e justificativa do indeferimento total/parcial do despacho decisório, requer-se que seja acolhido o presente Recurso, e reformando a decisão *a quo*, e declarada a improcedência das glosas de créditos contidas nos presentes autos;

4.Alternativa e sucessivamente, à vista dos esclarecimentos e informações prestadas no curso deste processo, seja reformada a decisão recorrida e anulados os Despachos Decisórios para que, em sendo o caso, outros sejam proferidos em boa e segura ordem de Direito e de Justiça, uma vez que apresenta o vício da incompetência, como demonstrado e comprovado, e também por vício de forma e de falta de fundamentação que permitam a subsunção dos fatos descritos aos fundamentos jurídicos mencionados (ou não mencionados, na sua maior parte) sob pena de cerceamento do direito de defesa;

5.Também seja considerada nula e sem efeito a r. decisão por manifesto cerceamento do direito de defesa e não enfrentamento das alegações da Recorrente, especialmente quanto aos fretes internos de importação - tendo inclusive inovado o feito, fazendo alegações não contidas no Auto de Infração confirmando as Preliminares suscitadas na Manifestação de Inconformidade a respeito das obscuridades a cercear o direito de defesa da Recorrente;

a. E, também, pela manifesta contradição no que tange aos Complementos de Preço, em que a manter o Acórdão, percebe-se a reforma parcial do Despacho *Decisório*, ou observa-se erro material no cálculo das glosas dos créditos a ser conhecido e corrigido de ofício, diante da omissão flagrante contida no v. Acórdão recorrido, finalmente;

6.Em não sendo supridos os pedidos acima, requer ainda a que o presente processo seja convertido em diligência para o exame, verificação e constatação de quaisquer elementos da situação normada (nos termos dos art. 114, 116 c/c art. 142 do CTN), nos termos do disposto no art. 18 do Decreto Federal 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal);

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos, comprovado os motivos de força maior, bem como a realização perícia técnica, tendo para isso preteritamente indicado seu assistente pericial e formulado os quesitos como requer a legislação de regência;

Outrossim, com fundamento no art. 5º, XXXIV, letra "b" da Constituição Federal, requer seja ressaltado o direito de ser notificada da juntada de qualquer documento, informação pela d. autoridade fiscal, ou de qualquer outro ato ou fato superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos, a fim de que possa se manifestar sobre os mesmos, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV da CF/88), do contraditório, e da ampla defesa (art. 5º, LV), além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material (princípio maior informador do processo administrativo fiscal), principalmente se for suscitado fato novo ou novas alegações de direitos;

9. Protesta pela produção de sustentação sempre que este meio de defesa for admitida no PAF, requerendo seja intimada regularmente para tanto.

Afirma instruir seu recurso com mídia - DVD - com documentos organizados da seguinte forma:

1. Pasta - Notas Fiscais - Abril a Maio de 2005
 - a. Arquivo em Excel com a listagem das notas Fiscais
 - i. Diversos arquivos numerados de acordo com a listagem acima contendo as respectivas notas fiscais.
2. Pasta - Notas Fiscais - Junho a Dezembro de 2005
 - a. Arquivo em Excel com a listagem das notas fiscais
 - i. Diversos arquivos numerados de acordo com a listagem acima contendo as respectivas notas fiscais.
3. Pasta - Notas Fiscais - Janeiro a Junho de 2006
 - a. Arquivo em Excel com a listagem das notas fiscais
 - i. Diversos arquivos numerados de acordo com a listagem acima contendo as respectivas notas fiscais.
4. 4.Pasta - Notas Fiscais - Julho a Dezembro de 2006
 - a. Arquivo em Excel com a listagem das notas fiscais
 - i. Diversos arquivos numerados de acordo com a listagem acima contendo as respectivas notas fiscais.
5. Pasta - Notas Fiscais – 2007
 - a. Arquivo em Excel com a listagem das notas fiscais
 - i. Diversos arquivos numerados de acordo com a listagem acima contendo as respectivas notas fiscais.
6. Pasta - Notas Fiscais de Insumos
 - a. Diversas Notas Fiscais divididas em 20 (vinte) arquivos
7. Explicações dos Vícios no Trabalho de Auditoria Fiscal com relação à Composição dos Saldos do respectivo tributo Trabalho de Composição dos Saldos do respectivo tributo — Refeito - planilhas anuais Utilização de Créditos Bunge para o respectivo tributo - planilhas anuais

A autoridade preparadora informa, às fls. 1.7250, que vinculou-se ao presente o processo nº 13971.000.644/2013-95, correspondente a dossiê em papel de processo digital, tendo em vista a apresentação de Mídia Digital (DVD) junto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 1.650 a 1.729 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-31.326, de 10 de maio de 2013.

REQUERIMENTOS DIVERSOS

Pedido de perícia

O recorrente, assim como fez o impugnante, requer a realização de perícia para exame e verificação das planilhas e processamento eletrônico de informações trazidas ao processo pelos auditores. Indica o perito assistente, formula quesitos e justifica o requerimento, alegando que os trabalhos de perícia e diligência fazem-se 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 desprovidos 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 se recorrer aos documentos físicos. Repisa o mesmo pedido no que se refere às glosas referentes aos complementos de preço nas remessas com o fim específico de exportação. Ainda, a perícia técnica seria imprescindível para a comprovação de sua alegação de que os procedimentos fiscais que embasaram o despacho decisório contrariaram expressamente o comando da decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS, ao anular o despacho decisório anterior, ao adotarem critérios genéricos e sem fundamento; ao tomarem as falhas pontuais como reiteradas e uniformes, generalizando sob a forma de percentual e estendendo-o para todo o período de fiscalizado, sem levar em conta o fato concretamente ocorrido.

A propósito, a perícia técnica é um meio de prova destinado a esclarecer aspectos técnicos, cuja solução necessite de *expertise* e conhecimento especializados e que escapam do conhecimento das partes. Dito de outra forma, a perícia - e mesmo as diligências - não se presta para a produção de provas que a parte pode e deve produzir, no momento processual oportuno.

O recorrente pretende que o perito certifique os critérios, cálculos e valores adotados, efetuados e apurados no procedimento fiscal, dentre outros quesitos formulados que podem facilmente ser respondidos pelo próprio recorrente mediante o exame de provas

documentais, cuja guarda e conservação lhe compete, e, ainda, poderiam ser respondidos pela simples análise dos relatório de auditora, instruído com demonstrativos, explicativos e planilhas que identificam minuciosamente todos os valores que foram glosados e a quais linhas/valores do Dacon a que estão relacionados. Cabia ao interessado apontar os erros que porventura existentes no levantamento fiscal, já que tem condições para isso, por possuir conhecimentos dos fatos e documentos e relatórios que serviram de base para apuração das infrações.

Se a realização de perícia técnica, como visto, não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir, muito menos se destina para a confirmação de suspeita do recorrente. O ônus de provar suas alegações compete à recorrente exclusivamente, a teor do sistema de distribuição do *onus probandi* adotado no Processo Administrativo Federal, consoante com o art. 36 da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais.(HABEAS CORPUS Nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (INTERVENÇÃO FEDERAL Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – I. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. 2. Não cabe em mandado de segurança para

cobrança de proventos não recebidos, a teor das súmulas 269 e 271 da Suprema Corte. 3. Recurso parcialmente provido. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538) JCPC.333 JCPC.333.II

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)

Indefiro o pedido de perícia.

Pedido de conversão do julgamento em diligência

Quanto ao requerimento de diligência “para o exame, verificação e constatação de quaisquer elementos da situação normada”, repetem-se aqui os fundamentos para o indeferimento do pedido de realização de perícia: as diligências não se prestam para suprir a desídia das partes na produção das provas que só a elas cabe produzir, 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 nº 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 nº 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)

Ademais, o processo está maduro e pode ser deslindado com os elementos que se contêm.

Indefiro.

Solicitação de juntada de documentos

Em relação à solicitação de posterior juntada de documentos, formulada na peça de reclamação e mecanicamente repetida no recurso voluntário, a possibilidade de conhecimento de prova documental não oferecida à instância *a quo* deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 – PAF assim regula a matéria:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

- b) *refira-se a fato ou a direito superveniente;*(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);
- c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

De acordo com as normas processuais acima, com aplicação analógica determinada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López² asseveram que “*a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha*”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

‘Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.’

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[...].’

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

‘A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o

desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.'

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

De acordo com o § 4º do art. 16 do PAF, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.

O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Há de se aclarar, aqui, que a apresentação de provas do direito creditório após a manifestação de inconformidade fora das hipóteses do já referido art. 16, § 4º do PAF, nas raras ocasiões em que aceita por este tribunal, o é em função da verdade material. Oportuno, neste ponto, transcrever as considerações que o Conselheiro Rosaldo Trevisan teceu a respeito do tema, objeto do voto condutor do Acórdão nº 3403-002.681, de 28 de janeiro de 2014, por ocasião do julgamento de recurso do mesmo recorrente:

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.”³ 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)”

No caso desses autos, o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O recorrente tampouco comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses das alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do PAF., que justifique a apresentação tardia de documentos. A alegada exiguidade do prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de provas, sob qualquer hipótese, não configura força maior, ainda mais quando se trata de processo de iniciativa do próprio contribuinte, em que o direito creditório deve estar previamente revestido de liquidez e certeza. Aliás, não deixa de ser irônico que o recorrente, que recorreu ao Poder Judiciário, impetrando mandado de segurança, para forçar a apreciação prioritária do seu pretense direito, à revelia da conveniência administrativa e mesmo em detrimento dos demais contribuintes em situação idêntica, venha agora pedir mais prazo para comprovar as suas próprias alegações.

Julgo não comprovada a ocorrência de força maior e indefiro o pedido de juntada de documentos após a apresentação da reclamação. Nesse sentido, todos os documentos que instruem o recurso voluntário que inovem a prova documental apresentada na MI não serão conhecidos neste julgamento.

Pedido de intimação pessoal dos patronos da causa

Com relação ao requerimento de que seja previamente intimado da realização deste julgamento, nas pessoas de seus patronos, indefira-se. Na atual fase do procedimento, todos os atos administrativos são, via de regra, feitos por meio postal e o PAF, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que, nesta modalidade, sejam endereçados ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Não há portanto como deferir a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas ao domicílio dos procuradores da sociedade.

PRELIMINARES

Nulidade do despacho decisório

O recorrente, assim como o reclamante, suscita a nulidade do Despacho Decisório de fls. 923 a 933 com o argumento que a exiguidade do intervalo de tempo entre a juntada do relatório fiscal e o despacho decisório revela que quem decidiu o feito foram os agentes fiscais que promoveram a auditoria 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, de 1965, que considera caracterizada a incompetência quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

O argumento é risível pois implícito nele está a ideia estapafúrdia de que os delegados da Receita Federal só podem decidir sobre procedimentos fiscais que eles mesmos tiverem executados!

Nos termos o art. 280 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, autorizar ou determinar a execução de procedimentos fiscais (inc. V) e decidir sobre restituição. Por outro lado, o art. 229 do mesmo RI atribui à Seção de Fiscalização – SAFIS da DRF/BLU a competência de justamente realizar as atividades de fiscalização.

Enfim, o Despacho Decisório infirmado foi, incontestavelmente, proferido pela autoridade administrativa competente para fazê-lo.

Rejeito a preliminar.

Nulidade da decisão recorrida

O recorrente argúi também a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, asseverando que não poderia a decisão atacada simplesmente alegar que a recorrente deixou de produzir prova em momento oportuno, até porque tal momento não encerrou.

Penso justamente o contrário. A decisão recorrida deu à matéria o tratamento que julgo o mais correto, pois como já visto acima, precluiu para o recorrente o direito de produção de prova documental.

É recorrente, nos recursos da espécie, a arguição de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, de decisão de primeira instância que vai de encontro aos interesses do recorrente.

A decisão da íncita 4ª Turma da DRJ/FNS é hígida e enfrentou a impugnação sob o ponto de vista que lhe pareceu mais apropriado.

Aqui, cabe ressaltar que o livre convencimento do julgador permite seja uma decisão amparada em apenas um fundamento, contanto que este seja considerado suficiente ao deslinde da questão. Não está o órgão julgador obrigado a apreciar, de *per si*, todas alegações levantadas. O que não deve, o julgador, sob pena de cerceamento do direito de defesa, é deixar de considerar fato ou circunstância reputada imprescindível à sua decisão. E esse deslize a ~~decisão recorrida não cometeu~~

No sentido de que o julgador não está obrigado a analisar todas as questões suscitadas, cabe mencionar a decisão monocrática proferida em 10/11/2005 pelo Min. do STJ Francisco Galvão, no Recurso Especial nº 792.497. Observe-se:

Como é de sabença geral, o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub iudice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Neste sentido, confirmam-se os seguintes julgados, verbis:

"RECURSO ESPECIAL. IMÓVEL FUNCIONAL ADMINISTRADO PELA SECRETARIA DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA - SAF. OCUPAÇÃO POR SERVIDOR PÚBLICO MILITAR. ALIENAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES DO STF E STJ.

1. Não ocorre violação do art. 535, do CPC, quando o acórdão recorrido não denota qualquer omissão, contradição ou obscuridade no referente à tutela prestada, uma vez que o julgador não se obriga a examinar todas e quaisquer argumentações trazidas pelos litigantes a juízo, senão aquelas necessárias e suficientes ao deslinde da controvérsia.

2. É passível de alienação o imóvel funcional que, à época de edição da Lei 8.025/90, era administrado pela Secretaria da Administração Federal da Presidência da República – SAF, ainda que ocupado fosse por servidores militares, não se aplicando ao caso a vedação inscrita no art. 1º, § 2º, I, desta norma.

3. Precedentes: REsp 61.999/DF, REsp 155.259/DF, REsp 76.493/DF, REsp 59.119/DF, RMS 21.769/DF (STF).

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido" (REsp nº 394.768/DF, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 01/07/2002, pág. 00247).

"RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ART. 535, I E II, DO CPC - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OMISSÃO.

1 - Inexiste violação ao art. 535, I e II, do CPC, se o Tribunal a quo, de forma clara e precisa, pronunciou-se acerca dos fundamentos suficientes à prestação jurisdicional invocada.

2 - Agravo improvido" (AGREsp n.º 109.122/PR, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 08/09/2003, p. 00263).

Ante o exposto, NEGOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial, com fulcro no art. 557, caput, do Código de Processo Civil.

Rejeito a preliminar.

MÉRITO

Cálculo do valor da Cofins

A insinuação de ocorrência de erros na planilha referente ao 1º trimestre de 2005 e no cálculo do valor da Cofins de abril de 2006 não será conhecida, seja por se tratar de inovação recursal, matéria não arguida na Manifestação de Inconformidade, seja por se tratar de períodos de apuração impertinentes ao caso concreto, que investiga indébitos quanto a pagamentos referentes a novembro de 2007.

Da mesma forma, a invocação ao processo administrativo 13971.000029/2004-98 é disparatada. O recorrente alegou que a análise do crédito depende do desfecho desse, vez que se constatou a inexistência de saldo credor de PIS 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 no Carf, sob pena de efetuar-se glosas indevidamente. Como pode haver interdependência entre processos que tratam de créditos de contribuições distintas?

Psicacismos à parte, o recorrente reclamou veementemente das menções feitas ao instituto da decadência no despacho decisório, pedindo inclusive que fossem riscadas dos autos, alegando que as mesmas representaram cerceamento do seu direito de defesa, na medida em que fizeram a recorrente perder tempo, desviando-a de sua linha de defesa e obrigando-a a tecer alegações inúteis ao processo. O que dizer do recorrente, que constrange o julgador a ter de redigir o presente parágrafo?

Seja como for, a decisão recorrida deixou claro que não se fez qualquer restrição à tomada de créditos em razão da decadência.

Conceito de insumo esposado neste voto

Já está pacificado nesta 3ª Turma Ordinária o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

Particularmente, entendo ainda mais apropriada a especificidade do conceito deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317-MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Com esse conceito em vista, passemos à análise do caso concreto.

Glosa dos complementos de valor

O contribuinte efetua operações de compra, venda e industrialização de insumos (preponderância de soja) com preço a fixar, feitas de pessoas físicas e jurídicas. Efetivada a contratação, na época oportuna, o fornecedor vai procedendo à entrega em remessas, atribuindo preço unitário provisório a elas. Mais adiante, em conformidade com condições contratuais, define o preço final a ser aplicado. Nesse contexto operacional, freqüentemente, há ocorrência de complementação de valores. Se o preço final for superior aos praticados nas remessas, haverá uma complementação a ser paga pelo adquirente. Caso contrário, ou seja, se o preço nas remessas resultar superior ao definitivo, ocorrerá devolução simbólica de certa quantidade do bem e acerto financeiro, ensejando o ajuste. Há então emissão de nota fiscal de mesma natureza, emitida pelo produtor ou pela própria Bunge, neste caso, via nota de entrada, acobertando a operação, quando das remessas. O que diferencia a nota de complementação das relativas às remessas é o fato de não haver movimentação física na operação, referindo-se a complementação a uma cobrança de determinado valor monetário. Pode haver a ocorrência de mais de uma nota de complementação.

O procedimento fiscal analisou as notas de Complemento de Valor nas operações de aquisição de insumos com contratos de preços a fixar e glosou todas as complementações de valor feitas quando o contribuinte já apurava as contribuições sob a sistemática da não-cumulatividade, em aquisições de insumos que não geraram crédito, seja por se tratar de operações realizadas sob a sistemática da cumulatividade, em atenção ao regime de competência, ou, sob a sistemática da não cumulatividade, quando se tratava de operação sem direito a crédito (p/ex., aquisições a pessoas físicas para revendas, ou as a pessoas jurídicas registradas com fim específico de exportação). Enfim, a Fiscalização reconheceu o direito à tomada de crédito sobre a complementação de valor sempre que a operação complementada foi cursada já sob a sistemática da não-cumulatividade e com incidência das contribuições sociais⁴:

⁴ quando as remessas (aquisições) ocorreram com direito a crédito, são considerados os créditos das complementações, ainda que ocorridas em meses distintos (os fatos geradores do crédito ocorrem na efetivação das remessas e a complementação de valores está associada àquelas remessas); quando as remessas efetivaram-se no regime anterior (cumulatividade), não é considerada a complementação dos valores pagos já no regime novo, haja vista referir-se a aquisições (remessas) sem esse direito; quando as remessas (aquisições) ocorreram no regime da não-cumulatividade, mas não geram direito aos créditos, tais como as aquisições de pessoas físicas para revenda ou industrialização de produtos não abrangidos pelo crédito presumido ou registradas com o fim específico de exportação, também não são consideradas as eventuais complementações.

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). Conclui, por fim, que, em sendo cada complemento de preço um faturamento, certamente o vendedor deve incluí-lo como faturamento e tributá-lo. Em sendo caracterizado o faturamento para o vendedor, certamente estará caracterizado o complemento de custo para o comprador, gerando o crédito necessário para suas operações de faturamento do mesmo período em que ocorreu o respectivo complemento de preço.

Assim como a decisão recorrida, julgo haver nada a reparar no procedimento fiscal. Aliás, o procedimento foi ao encontro do pleiteado pelo próprio recorrente, já que, efetivamente, não houve glosa sobre os complementos de valor que se referiam remessas passíveis de creditamento, ocorridas em momentos pretéritos, mas já sob o regime não-cumulativo. Nesse contexto, não se fale tampouco em cerceamento do direito de defesa por parte da Turma recorrida. O voto condutor do acórdão é claro na sua fundamentação, ao sublinhar a vigência do regime de competência na sistemática da não-cumulatividade, ressaltando que o direito ao crédito nasce quando da aquisição e posse do produto; ou seja, as entradas do produto (remessas).

Quanto à glosa dos complementos de preços nas remessas com o fim específico de exportação, a recorrente infirma o procedimento fiscal, acusando-o de generalidade, mas não é específico ao apontar as suas falhas, pedindo que elas sejam apuradas em perícia técnica.

Desnecessário repetir, o relatório de auditoria fiscal é extenso em esmiuçar os procedimentos adotados, desde a instrução do processo, onde obteve as informações, documentos e esclarecimentos através das diversas intimações, passando pela análise dos Dacon, do rateio, da memória de cálculo, dos arquivos digitais, do demonstrativo dos créditos, das inúmeras tabelas, dentre outros, para chegar à identificação dos créditos indevidos. Tocava ao manifestante refutá-lo expressa e especificamente, o que não foi feito.

Por outro lado, retomam-se aqui as considerações já feitas a respeito do *onus probandi* e da finalidade da prova pericial.

Fretes

Conforme o Relatório de Auditoria Fiscal, foram glosadas as despesas com fretes (i) internos em importações (após desembaraço), correspondentes a operações com CFOP de importação; (ii) em aquisições com CFOP indicativo de fim específico de exportação (CFOP 1.501/2.501); (iii) correspondentes a operações de devolução de vendas ou de compras de mercadorias; (iv) em transferências de bens entre estabelecimentos BUNGE; (v) em remessas para armazéns gerais; (vi) em aquisições a pessoas físicas de bens para revenda; (vi) por falta de comprovação dos fretes, relativas a operações com remetente Pessoa Física e CFOP de compra para comercialização; e também em (vii) aquisições a pessoa física de insumos para industrialização os quais foram posteriormente revendidos/exportados, não gerando créditos, de forma que as despesas com os respectivos fretes foram glosadas na mesma proporção daqueles estornos.

A insurgência recursal direcionou-se para as glosas referentes ao frete relativo a aquisição com fim específico de exportação; frete utilizado para transporte de produto acabado entre estabelecimentos (para industrialização ou para armazenamento) e para

armazéns gerais ou depósitos fechados (para simples armazenamento ou para formação de lotes padronizados para venda); frete referente a devolução de compra e venda; frete interno em importação após o desembaraço e frete interno na aquisição de pessoa física para revenda.

O argumento recursal fundamental é o de que, tanto as atividades principais quanto as secundárias, enquanto atividades que adicionam valor ao negócio da sociedade e à renda nacional habilitam a tomada de créditos. Entende que, nesse contexto, que a contratação do frete – de qualquer frete – está relacionada à sua atividade principal, já 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.

Quanto ao frete interno, nas aquisições de produtos a pessoas físicas para revenda, deve-se considerar o fato de que não há direito a créditos nas aquisições de produtor pessoa física de mercadorias para revenda. Logicamente, não há falar em créditos relativos aos fretes relacionados às respectivas aquisições.

A Fiscalização motiva as glosas em relação a fretes (com fim específico de exportação) entre estabelecimentos – transferência - na ausência de base legal para descontar créditos referentes a produtos acabados entre estabelecimentos. A recorrente, por sua vez, alega que as transferências referem-se a “formação de lotes” para revenda (no caso, para exportação). Não haveria transferência entre filiais, mas a própria operacionalização da exportação, diante da impossibilidade de envio total e imediato de todo o produto a ser exportado.

A matéria já foi objeto de decisão desta 3ª TO, inclusive em processo de interesse deste mesmo recorrente (Acórdão nº 3403-002.681, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan). Na oportunidade, avaliou-se que, aparentemente, ambas as afirmações são procedentes. O produto acabado é enviado 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 art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, contempla as operações de venda e as aquisições de insumos. As transferências entre estabelecimentos de mercadorias acabadas – seja para armazéns, depósitos fechados ou outro estabelecimento qualquer, 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 Tranchesi 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. 3403001.556, 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.

Quanto aos fretes nas aquisições com fim específico de exportação, como se sabe (ou se deveria saber) a contribuição social não incide sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (inc. III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003). Como bem enfatizado na decisão recorrida, se o custo das mercadorias adquiridas e posteriormente revendidas para o exterior não gera créditos, logicamente o frete (custo agregado ao produto adquirido) não será passível de creditamento.

Tampouco se vislumbra autorização legal para o creditamento da contribuição nas operações relacionadas às devoluções de compras ou de vendas. Modo geral, as despesas com fretes contratados a pessoas jurídicas admitem a toma de crédito em operações de venda de produto; de aquisição de insumo para a produção, agregando-se ao custo do produto; de aquisição de produto acabado para a revenda, e; em que o frete contratado é utilizado como insumo na prestação de serviços de transportes. No caso da devolução de compras, esta possivelmente já se creditou quando da realização da operação de aquisição, caso este seja passível de créditos. No que se refere às devoluções de vendas, o frete no retorno da mercadoria é um custo operacional que não se agrega ao produto, visto que este apenas retorna ao estabelecimento, diferentemente do que ocorre no caso de uma aquisição.

A Fiscalização glosou também as despesas com fretes internos em importações (após desembaraço), correspondentes a operações com CFOP de importação. A recorrente, sinteticamente, alegou que as importações constituem uma operação de compra, logo devem gerar o direito ao crédito, invocando o art. 3º. da Lei nº 10.833, de 2003. Diz que a Fiscalização não provou tratar-se de serviço de transporte prestado por sociedades não domiciliadas no país e que os CFOP das operações não podem ser os mesmos da importação de produtos.

Examinando os arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte, a Fiscalização identificou fretes relacionados com operações de aquisição de insumos com CFO 3101 (compra para industrialização-importação) e 2102 (compra para comercialização – importação). Tratando-se de importação de insumos, não há direito à tomada de crédito. Ora, como já dito acima, a despesa em questão apenas gera créditos quando associada a custos de aquisição de produtos geradores de créditos no regime não-cumulativo. Nesse sentido, o fato de o serviço de transporte ser ou não prestado por pessoa jurídica domiciliada no exterior é absolutamente irrelevante.

Conclusão

Com essas considerações e com os fundamentos da própria decisão recorrida, que, forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, adoto como razão de decidir e passam a fazer parte integrante desse voto, nego provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 20 de agosto de 2014



Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Ivan Allegretti, redator designado

O presente voto trata da questão jurídica em relação à qual o acórdão da DRJ concluiu que “*Os gastos com o frete incorrido a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro e com a armazenagem, decorrentes de importação de matéria-prima, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, não geram crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não-cumulativo*” (fl. 1618).

Entendo que não tem razão a DRJ, devendo ser provido o recurso do contribuinte para reconhecer-lhe o direito de crédito quanto aos fretes de insumos.

Entendo que deve ser reconhecido o direito de crédito nos casos em que o pagamento de frete qualifica-se como aquisição de serviço – pois frete é prestação de serviço de transporte – necessário para a produção, ou seja, o frete exclusivamente de insumos.

É preciso diferenciar as hipóteses dos incisos I e II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, cujo texto vale a pena relembrar:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Uma situação é a do frete que integra o custo de aquisição dos bens adquiridos para a revenda, quando então se estará tratando da hipótese do inciso I.

Mas outra é o pagamento do frete enquanto aquisição de um serviço, enquanto insumo da atividade produtiva.

Se a aquisição deste serviço é pertinente e necessária à atividade produtiva, deve gerar direito ao crédito de PIS não-cumulativo, com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002. Inclusive porque tal insumo foi onerado pela mesma contribuição na etapa anterior.

Vale lembrar que em relação a todos os bens e serviços utilizados como insumo na produção, apenas há crédito na proporção das receitas submetidas à incidência da **contribuição no regime não-cumulativo**: de 24/08/2001

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

É assim que se dá cumprimento à não-cumulatividade das contribuições em relação à atividade produtiva: apura-se a proporção entre as receitas submetidas aos regimes cumulativo e não-cumulativo e, então, transporta-se esta mesma proporção para apurar o direito de crédito em relação aos bens e serviços utilizados na produção.

Ou seja, o frete que o contribuinte paga é um serviço que deve ser considerado em separado. O frete deve se referir ao transporte de um produto que configure insumo, mas não se exige que este produto transportado seja tributado.

É a mesma situação apreciada por esta Turma no seguinte julgado:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. Impressos, materiais de escritório, uniformes e equipamentos de proteção individual não constituem insumos para uma empresa fabricante e revendedora de adubos e fertilizantes.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS À AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA

ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

(Acórdão nº 3403-001.938, PA nº 10950.003052/2006-56, Relator Conselheiro ROSALDO TREVISAN, j. 19/03/2013)

Por esta razão, voto pelo provimento parcial do recurso para reconhecer ao contribuinte o direito de crédito em relação aos fretes de bens que configuram insumos.

Sala de sessões, em 20 de agosto de 2014

(assinado digitalmente)
Ivan Allegretti