



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720141/2012-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.479 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ALPARGATAS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento cuja narrativa dos fatos e enquadramento legal estejam adequadamente consignados, possibilitando o exercício do direito de defesa e ainda, quando ausentes os pressupostos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo semântico e jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, reforçou o conceito intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno, tem aplicação obrigatória.

FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA NÃO GERAM CRÉDITOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE RETORNO E DEVOLUÇÃO. INSUMOS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A não comprovação de que os serviços de fretes e retornos estão inseridos na atividade produtiva impossibilita sua inclusão na base de creditamento das contribuições a título de insumos.

CRÉDITOS. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO". DIREITO CREDITÓRIO. Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é correta, pois a multa punitiva constitui a obrigação principal. Destaca-se que tal fato não ocorre da autuação, mas sim, do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento espontâneo do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, no qual se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

PAF - PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA – INDEFERIMENTO.

A diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo. Devem ser indeferidos os pedidos prescindíveis para o desfecho da lide.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos créditos: (i) Conta Contábil nº 421090101 - "Fretes Sobre Vendas Ao Exterior"; (ii) Conta Contábil nº 421090006 - "Fretes e Carretos PJ" apenas em relação aos dispêndios incorridos com frete de produtos semiacabados ou em elaboração para industrialização entre estabelecimentos; (iii) Contas Contábeis nºs 421230031 E 421230032 - "despesas com armazenagem", desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão de primeira instância administrativa, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente contra Auto de Infração lavrado para a cobrança de débitos de PIS e COFINS, em razão da glosa de créditos das contribuições no âmbito da não cumulatividade.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 08-40.729, da 1ª Turma da DRJ/FOR:

Trata-se de procedimento fiscal (Auto de Infração) a cargo da Divisão de Fiscalização I - EF 26 da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - DEFIS/SP, ao final do qual foram constituídos os créditos tributários adiante quantificados, valorados até o dia 30/12/2011:

Contribuição	Valor (R\$)	Fls.
Contribuição para o PIS/Pasep	267.844,53	942/949
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins	1.576.770,46	950/957
Total do Crédito Tributário	1.844.614,99	

Os lançamentos foram motivados por glosas de créditos procedidas pela fiscalização, conforme adiante reproduzido:

Valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal -PIS/COFINS anexo, que é parte integrante e indissociável deste auto.

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 928/941), encontra-se assim redigido:

"(...)2- DA ANÁLISE O contribuinte apurou o PIS e a COFINS pelo sistema não-cumulativo durante o anocalendarário em questão.

Atendendo solicitação desta fiscalização a empresa apresentou planilhas de "Apuração do PIS/COFINS x DACON" mensais.

2.1 - DOS CRÉDITOS INDEVIDOS NA IMPORTAÇÃO Atendendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, de 31/03/11, o contribuinte apresentou Relação das DI que compuseram os valores dos créditos das importações, mês a mês.

Extraímos a relação das importações realizadas pela empresa do SISCOMEX, mediante o DW Aduaneiro, sendo que da sua comparação, com a mencionada Relação das DI identificamos várias divergências.

Dessa forma, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 05, de 09/05/11, intimamos a empresa a apresentar as DI cujos valores de PIS e de COFINS não estavam compatíveis.

A análise da documentação apresentada em 26/05/11 revelou que o contribuinte considerou valores de créditos de PIS e de COFINS nas importações superiores ao que realmente foi recolhido quando do desembaraço aduaneiro. Tais diferenças foram apuradas conforme "Demonstrativo de Apuração de Créditos Indevidos de PIS/COFINS nas Importações" anexo, que é parte integrante e indissociável deste termo, e serão glosados.

2.2 - DOS CRÉDITOS INDEVIDOS NOS FRETES Analisando as mencionadas planilhas de "Apuração de PIS/COFINS x DACON" apresentadas pelo contribuinte, verificamos que alguns dos itens que compuseram os créditos indicados nas linhas 07 das fichas 06A das DACON não estavam de acordo com a legislação em vigor.

Intimamos então a empresa mediante Termo nº 12 (retificado para Termo nº 11 em 12/12/11) a esclarecer qual a natureza de cada subitem dessas linhas

(informando a que se referiam os serviços de palete, fretes e despesas com armazenagem, inclusive se estão relacionados com importações).

A resposta apresentada em 29/11/11 descreveu as seguintes contas, entre outras:

- 1) "Conta Contábil nº 421090016 - Frete sobre Transferências no País: Despesas de frete sobre transferências entre unidades";
- 2) "Conta Contábil nº 421090101 - Fretes s/Vendas ao Exterior: Despesas de frete com entrega de produtos aos clientes internacionais" 3) "Conta Contábil nº 421090121 - Fretes de Retorno e Devolução: Aqui temos valores de frete de retorno às fábricas oriundo de produtos devolvidos ou não recebidos pelos clientes".
- 4) "Conta Contábil nº 421090006 - Fretes e Carretos - PJ: Nesta conta temos valores de frete sobre remessa para industrialização de produtos vendidos, bem como sobre remessa destes produtos para armazéns específicos".
- 5) "Conta Contábil nº 421230031 - Despesas com Armazenagem: Despesas com armazenagem de produtos até a disponibilização da agenda do cliente para recepcioná-los".
- 6) "Conta Contábil nº 421230032 - Despesas com Armazenagem: Despesas com armazenagem de produtos até a disponibilização da agenda do cliente para recepcioná-los".

Antes de analisarmos cada um desses itens vamos lembrar o que diz a legislação.

O art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 estabelece que:

"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".

Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil promulgou a Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27.09.07 (D.O.U. de 05.10.07) com as seguintes ementas:

"ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. 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, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus

tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: PIS/Pasep - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. 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, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para a transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Leis nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, 15, II e 93, I e Lei nº 10.865, de 2004, art. 37." Isto posto, analisemos cada conta individualmente.

1) Conta Contábil nº 421090016 - Fretes sobre Transferências no País: Por se tratar de fretes entre unidades de uma mesma empresa não dão direito ao crédito de PIS e de COFINS.

2) Conta Contábil nº 421090101 - Fretes s/ Vendas ao Exterior: Essas despesas de frete referem-se ao transporte internacional feito por empresas não domiciliadas no país, e também não dão direito a crédito de PIS e de COFINS.

Cabe ressaltar que nesta conta, em março do ano em questão, a empresa debitou o valor de R\$ 900.000,00 a título de "provisões diversas", que foi posteriormente estornado em abril (R\$ 300.000,00) e maio (R\$ 600.000,00). Como se tratam de créditos indevidos, quando da glosa consideramos os valores contabilizados nos respectivos meses (mediante os saldos contábeis), uma vez que sua somatória é nula. Daí o porquê dos valores negativos no "Demonstrativo de Créditos Glosados" anexo.

3) Conta Contábil nº 421090121 - Fretes de Retorno e Devolução: Não há previsão legal para créditos de PIS e de COFINS sobre esses fretes, há direito somente para os produtos devolvidos (Art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637/2002; Arts. 3º, VIII, § 18, e 15, II, da Lei nº 10.833/2003).

Destacamos também que o contribuinte contabilizou nesta conta vários gastos com SEDEX (tendo inclusive sido intimado a apresentar os documentos relativos a dois dos valores mais expressivo, e não o fez).

4) Conta-Contábil nº 421090006 - Fretes e Carretos - PJ: Inicialmente o contribuinte informou que nesta conta estavam os valores, de frete sobre

remessa para industrialização de produtos vendidos, bem como sobre remessa destes produtos para armazéns específicos.

Como não ficou claro se se tratava de produto acabado ou não, intimamos a empresa a esclarecer se foi feita mais alguma operação industrial ou de acabamento, separando os lançamentos, além de informar que armazéns específicos eram esses.

Em sua resposta de 12/12/11 informou que: "1) Remessa para industrialização: Nesta operação, o produto vendido ainda deverá sofrer algum tipo de beneficiamento antes de ser entregue ao cliente e; 2) Remessa para armazéns: Nesta operação o produto não sofrerá nenhum tipo de beneficiamento, sendo deslocado para um armazém locado pela empresa em razão da ausência de espaço em nossas instalações para estocar tais produtos" Além disso, forneceu arquivo magnético (denominado "Atendimento Termo de Intimação. 13") onde detalhou cada lançamento desta conta.

Analisando este arquivo verificamos que o contribuinte separou os lançamentos em quatro categorias: 1) Frete de transferência entre estabelecimentos no montante total de R\$ 235.767,55; 2) Frete de semi acabado para industrialização no montante total de R\$ 368.661,18; 3); Frete para remessa de material promocional no montante total de R\$ 1.733.925,04; e 4) Frete de produto acabado para armazém no montante total de RS 882.894,04.

Ora, além de ter nesta conta fretes sobre transferências entre estabelecimentos (item já apreciado acima), temos ainda fretes sobre produtos semi-acabados (ou seja, em produção), de material promocional (que não é venda) e de produto acabado para armazém (mas para o qual a empresa não demonstrou ser armazenagem para venda).

Apesar de todas as evidências de que se tratam de fretes sem direito a crédito de PIS e de COFINS, intimamos mais uma vez a empresa a informar se nesse caso, quando da remessa, já havia sido emitida a respectiva nota fiscal de venda ou não.

Em sua nova resposta de 19/12/11 o contribuinte informou que "... nessa etapa não existe emissão de nota fiscal de venda...", confirmando que não se tratam de créditos sobre fretes de venda.

5) Contas Contábeis nº 421230031 e nº 421230032 - Despesas com Armazenagem: A legislação prevê o crédito de PIS e de COFINS na armazenagem de mercadoria na operação de venda. Em que pese a resposta do contribuinte de que se trataram de "despesas com armazenagem de produtos até a disponibilização da agenda do cliente para recepcioná-los", a análise dos documentos comprobatórios apresentados revelaram ser notas fiscais de serviços de empresas transportadoras, cuja descrição dos serviços presta ""diárias". "descarga, separação, carga e diárias" não se configuram como armazenagem, motivo pelo qual tais créditos também serão glosados.

Todas essas diferenças foram apuradas conforme "Demonstrativo de Créditos Glosados" anexo, que também é parte integrante e indissociável deste termo, e serão glosados.

2.3 - DA APURAÇÃO DOS VALORES A LANÇAR Com base nas DICON; nas DCTF, no "Demonstrativo de Apuração de Créditos Indevidos de PIS/COFINS nas Importações" (item 2.1 supra) e no "Demonstrativo de Créditos Glosados" (item 2.2 acima), elaboramos o "Demonstrativo de PIS a Pagar" e o "Demonstrativo de COFINS a Pagar" anexos, que também são partes integrantes e indissociáveis deste termo.

### 3 - DO ENQUADRAMENTO LEGAL:

Em relação ao PIS:

Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70; Arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04; Art. 15 da Lei nº 10.865/04.

E em relação a COFINS:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91;

Art. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04; Art. 15 da Lei nº 10.865/04.

(...) "Inconformada com o Despacho Decisório, cuja ciência se deu em 26/01/2012 (Termo de Encerramento às fls. 960/961), a contribuinte, através de seus procuradores (instrumentos às fls. 964/969), apresentou manifestação de inconformidade, datada de fls.

24/02/2012 (fls. 993 a 1.023) alegando:

"Processo Administrativo nº 19515.720141/2012-12 (MPF 08.1.90.00-2010-02790.3)ALPARGATAS S,A, pessoa jurídica de direito privado com sede na Rua Funchal, nº 160, 7º andar, Vila Olímpia, São Paulo, Cep 04.551-903, inscrita no CNPJ sob o nº 61.079.117/0001-05, por seus advogados que a presente subscrevem (doc. 01), vem, tempestiva e respeitosamente à presença de V. Sa., com fulcro no artigo art. 15, do Decreto nº 70.235/72, apresentar sua IMPUGNAÇÃO, pelos motivos de fato e de direito que se seguem.

I. DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO A Impugnante foi notificada da lavratura do auto de infração em 26.01.2012 (fls.936). O trintídio legal para apresentar impugnação à autuação nos termos do artigo 15, do Decreto nº 70.235/72, portanto, termina em 27.02.2012 (primeiro dia útil subsequente). Desta forma, a Impugnação apresentada na presente data é manifestamente tempestiva.

II. DOS FATOS Os autos de infração exigem da Impugnante crédito tributário de COFINS e de PIS, respectivamente, no valor de R\$ 1.576.770,46 e R\$ 267.844,53, referente ao ano-calendário de 2007.

Segundo a autoridade administrativa, após a análise dos documentos apresentados pela Impugnante em sede de fiscalização, em especial a "planilha de apuração do PIS/COFINS X DACON", restaram apuradas duas infrações que ensejaram a presente autuação, quais sejam:

(i) apuração de créditos das contribuições ao PIS e a COFINS nas importações em montante superior ao que foi recolhido quando do desembaraço aduaneiro; e(ii) apuração indevida de créditos das contribuições ao PIS e a COFINS, eis que calculados sobre os dispêndios com (a) "frete sobre transferências no país"; (b) "fretes sobre vendas ao exterior"; (c) frete de retorno e devolução"; (d) "fretes e carretos PJ"; (e) "despesas com armazenagem".

Com relação à infração (ii) acima, sustenta a autoridade administrativa que os gastos incorridos com os fretes nas situações mencionadas não gerariam direito ao crédito das contribuições ao PIS e a COFINS. Em verdade, no equivocado entendimento daquela autoridade, o crédito somente poderia ser calculado em relação ao frete da "operação de venda", previsto no inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Contudo. D. Julgadores, a Impugnante demonstrará que o crédito não é concedido apenas em relação ao frete tido como uma despesa de venda, ou seja, aquele pago pela empresa nas operações realizadas com a cláusula CIF, mas também em relação aos custos com frete na produção das mercadorias.

Em verdade, a Impugnante possui o direito de apurar o crédito do PIS e da COFINS sobre todos os valores incorridos com frete desde a aquisição de sua matéria-prima até a venda final do produto acabado, uma vez que estes dispêndios, além de serem estritamente essenciais ao desenvolvimento de suas atividades, caracterizam-se como "custo de produção".

Assim, o crédito das contribuições sobre o frete encontra-se assegurado pelo inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, pelo que o auto de infração deve ser cancelado.

III. PRELIMINARMENTE UM DO PAGAMENTO PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO A Impugnante informa que optou por realizar o pagamento de parte do crédito tributário objeto do presente auto de infração, especificamente o lançado pela autoridade administrativa em decorrência: (i) da "apuração de créditos indevidos de PIS e COFINS nas Importações" e (ii) da glosa de parte dos créditos tomados pela Impugnante sobre os valores pagos à título de "fretes e carretos PJ", objeto da conta contábil nº 42109006, especificamente os lançados na categoria "frete para remessa de material promocional".

Desta forma, o crédito tributário apurado em função dos referidos itens não serão objeto de impugnação, pois considera-se extinto em razão do pagamento, nos estritos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, conforme atesta o DARF ora anexo.

Vale ressaltar que o montante recolhido pela Impugnante foi realizado seguindo as bases utilizadas pelo fiscal, porém sem o equívoco de cálculo indicado no item III.2.A abaixo.

III.2 DAS NULIDADES A) ERRO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS Da análise, ainda que perfunctória, da planilha denominada "Demonstrativo de COFINS a pagar" (fls. 941) é possível verificar o erro cometido pela autoridade administrativa ao calcular a COFINS supostamente devida pela Impugnante, o que enseja a nulidade do auto de infração, pela afronta ao inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.

Referido erro deflui da somatória indevida do montante apurado a título de "créditos importação glosados" ao montante de "demais créditos glosados". Diz-se indevida a somatória porque foi feita a adição de montante referente ao mês de fev/07, ao montante referente a jan/07; do mês de mar/07 a fev/07; do mês de abr/07 a mar/07 e assim sucessivamente.

Além disso, o fiscal espuriamente somou o total de "créditos importação glosados" (R\$ 162.084,11) ao montante de "demais créditos glosados" do mês de dez/07 (R\$ 44.708,30).

Para melhor visualização do erro cometido pela autoridade administrativa, abaixo segue a planilha demonstrando o vício ora apontado, bem como o cálculo correto da "COFINS a lançar".

DEMONSTRATIVO DE COFINS A PAGAR								
(Anexo ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal PIS/COFINS)								
SÃO PAULO ALPARGATAS S/A								
CNPJ nº 61.079.117/0001-05								
Mês	COFINS Apurado	Créditos Descontados	Créditos Importação Glosados	Demais Créditos Glosados	COFINS a pagar	DCTF	COFINS a Lançar	Cálculo correto da "COFINS a lançar"
jan/07	4.391.727,83	2.128.349,72	0	11.191,84	2.276.447,13	2.263.378,12	13.069,01	11.191,84
fev/07	7.384.671,65	4.240.617,56	1.877,18	26.591,78	3.173.643,57	3.144.054,05	29.589,52	28.468,96
mar/07	9.522.113,62	5.397.268,95	2.997,70	94.630,10	4.240.092,68	4.124.844,67	115.248,01	97.627,80
abr/07	8.931.462,73	5.859.741,91	20.617,91	1.325,23	3.136.575,54	3.071.720,80	64.854,74	21.943,14
mai/07	10.004.747,51	4.880.019,62	63.529,49	-5.884,39	5.133.697,51	5.124.727,99	8.969,52	57.645,10
jun/07	8.678.848,29	4.667.474,80	14.854,01	29.023,39	4.040.424,67	4.011.373,48	29.051,19	43.877,40
jul/07	8.212.771,37	4.891.841,03	27,79	25.064,53	3.346.095,98	3.320.930,11	25.165,87	25.092,32
ago/07	9.810.515,08	4.780.893,02	101,11	57.434,96	5.127.089,76	5.029.622,05	97.467,71	57.536,07
set/07	10.388.576,82	5.044.424,26	40.032,74	31.976,62	5.391.011,05	5.344.152,88	46.858,17	72.009,36
out/07	12.013.405,61	5.352.924,13	14.881,87	50.058,69	6.713.674,91	6.660.481,48	53.193,43	64.940,56
nov/07	12.128.610,65	4.752.619,11	3.134,74	27.721,09	7.403.742,20	7.375.991,53	27.750,67	30.855,83
dez/07	11.323.022,06	4.999.198,89	29,57	44.708,30	6.530.615,58	6.323.823,16	206.792,42	44.737,87
Total	112.790.473,22	56.995.373,00	162.084,11	393.842,12	56.513.110,56	55.795.100,32	718.010,26	555.926,25

Vejam N. Julgadores que o erro ora apontado modifica não só o montante total da COFINS lançada, mas também os juros e a multa incidentes, alterando substancialmente o valor total que está sendo exigido da Impugnante, maculando o lançamento de nulidade.

Quanto à nulidade do lançamento pelo erro na base de cálculo, vale trazer a colação recente julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verbis:

(...) fls. 998 Isto posto, dado o evidente erro na base de cálculo que alterou substancialmente o montante total de COFINS objeto dos autos, o auto de infração é manifestamente nulo, devendo ser cancelado o lançamento perpetrado.

#### B) DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE VALORES DE PROVISÃO E QUE FORAM POSTERIORMENTE ESTORNADO

Como se não bastasse o erro acima apontado, há outro vício formal que permeia o lançamento de nulidade, uma vez que foram glosados créditos objeto de provisão posteriormente estornada pela Impugnante.

No "Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS, especificamente no item (2) denominado "conta contábil nº 421090101 - fretes s/ vendas ao exterior", a autoridade administrativa asseverou que "nesta conta, em março do ano em questão, a empresa debitou o valor de R\$ 900.000,00 a título de provisões diversas, que foi posteriormente estornado em abril (R\$ 300.000,00) e maio (R\$ 600.000,00). Como se tratam de créditos indevidos, quando da glosa consideramos os valores contabilizados nos respectivos meses (mediante os saldos contábeis), uma vez que sua somatória é nula. Daí o porquê dos valores negativos no Demonstrativo de Créditos Glosados anexo".

Com efeito, verifica-se que a autoridade procedeu uma espécie de "compensação", que não encontra amparo em nenhuma norma legal, pois glosou no mês de março créditos que já tinham sido estornados pela Impugnante, da ordem de R\$ 900.000,00, e, por outro lado, deixou de glosar créditos apropriados em abril e maio em razão do estorno dos R\$ 900.000,00, que segundo seus próprios critérios seriam indevidos.

O procedimento adotado, além de não encontrar respaldo legal, altera o fato gerador das contribuições exigidas, bem como o termo inicial de incidência de multa e juros, razão pela qual o lançamento está viciado de nulidade, devendo ser cancelado também pela afronta ao inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.

IV. DO DIREITO IV.1 DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS Inicialmente, insta tecer breves considerações sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, cuja sistemática é própria e específica, totalmente distinta daquela vislumbrada pelo constituinte para o IPI e ICMS.

No caso das contribuições ao PIS e à COFINS a não-cumulatividade é operacionalizada mediante o método "Indireto Subtrativo", que "consiste em conceder crédito de tributo calculado na forma de aplicação da alíquota sobre as aquisições de bens e serviços" (Fernandes, Edison Carlos - Análise do aumento da carga tributária decorrente da forma de lançamentos contábeis dos créditos fiscais gerados pela sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS - publicado no site <http://www.fiscosoft.com.br>), consoante deixa patente

a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833/03, dispondo:

(...) fls. 1.000 No "método indireto subtrativo", portanto, do valor da contribuição apurado pela aplicação da alíquota determinada sobre o total das receitas (vendas, serviços e outras) auferidas pelo contribuinte (base de cálculo), deduz-se créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos mencionados na legislação. Do encontro entre o débito e o crédito resultará um saldo devedor, a ser recolhido, ou um saldo credor a ser compensado nos meses subsequentes.

Ressalte-se que todo o custo ou despesa da empresa com bens e serviços, bem como outros custos e despesas incorridos pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País, tal como estabelecido pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, darão direito ao crédito do PIS e da COFINS, para serem abatidos dos débitos apurados com base na totalidade das receitas auferidas no mesmo período de competência.

Os conceitos jurídicos de custo, despesa e encargo, para efeito da aplicação das regras da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, encontram-se previstos no Direito Contábil, especificamente na Lei nº 6.404/76 e respectiva regulamentação.

**IV.2 DOS CUSTOS E DESPESAS NECESSÁRIOS À GERAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁVEL PELO PIS E COFINS** De acordo com o Direito Contábil, todos os bens e serviços adquiridos por uma empresa constituem custo ou despesa ou geram um encargo, sendo que a classificação do bem ou serviços dentre uma destas categorias depende exclusivamente do destino a ele dado dentro da empresa.

O artigo 187 da Lei nº 6.404/76 não faz por mero acaso a distinção entre "os custos das mercadorias e serviços vendidos" e "as despesas com as vendas". Custo e despesa não são sinônimos, ensina o Professor Eliseu Martins (In Contabilidade de Custos. 9ª. ed.. SP, Atlas. 2003, p 27) da FEA/USP. Custo, segundo o ilustre Professor, constitui o "gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", enquanto que despesa representa o "bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas (Op Cit. p. 25). Noutras palavras, considera-se custo todos os gastos da entidade com a aquisição de bens e serviços (gastos com insumos, serviços de manutenção, fretes, energia, aluguel etc.) para a produção daqueles bens e serviços que serão postos a venda pela companhia. O conjunto destes gastos denomina-se custo de produção.

Todos os dispêndios realizados após o produto ser colocado à venda pela empresa constituem-se despesas, que podem ser de vendas (comissões e fretes), administrativas (estabelecimento de venda, aluguel, luz etc), financeiras (juros, encargos etc). Eliseu Martins assevera que "teoricamente, a separação é fácil: os gastos relativos ao processo de produção são custos, e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são despesas" (Op Cit. p. 39).

O ilustre Professor da USP, ainda, em sua festejada obra, ao tratar da questão de "Onde Terminam os Custos de Produção", assevera o seguinte:

(...) fls. 1.002 (Op Cit. p. 40 e 41).

E mais adiante conclui o catedrático paulista, que: "são custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços colocados à venda, e someníe e/es. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, os de administração e as de vendas...".

Cabe trazer a colação, ainda, as lições de Alexandre Assaf Neto, sobre o custo (Finanças corporativas e valor / Alexandre Assaf Neto. - 3. Ed. - 2. Reimpr. - São Paulo : Atlas, 2008, Pagina 102):

(...) fls. 1.003 Em conclusão, os custos de produção são todos os gastos despendidos até o momento em que o produto está pronto para a venda, o que abarca os fretes, inclusive entre os estabelecimentos da própria empresa, quando, a partir de então, eventuais gastos estarão compreendidos no conceito de despesas, sejam de vendas, financeiras ou administrativas.

Esta é exatamente a regra do artigo 187 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), referindo-se, expressamente, ao "custo das mercadorias vendidas" e "despesas com vendas", a saber:

"Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

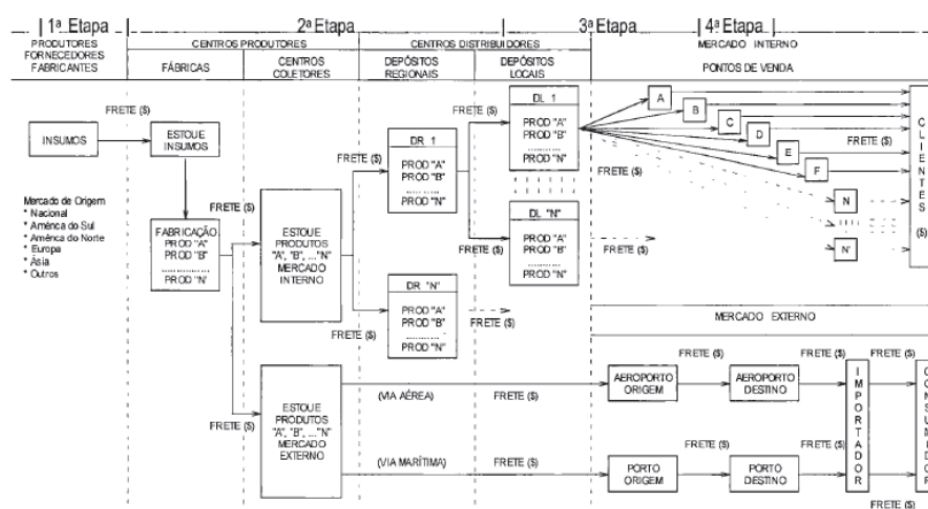
III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;" Desta forma, o inciso II do art. 187 da Lei nº 6.404/76. quando menciona o "custo das mercadorias e serviços vendidos", está se referindo exatamente a todos os custos atinentes à produção de bens e serviços postos à venda, custos estes calculados até o momento em que o "produto está pronto para a venda", nas palavras do Professor de contabilidade. O produto estando pronto para a venda, ou seja, efetivamente colocado no ponto de venda da pessoa jurídica (no estabelecimento vendedor), não mais se cogita de custos, mas sim de despesa com as vendas, despesas financeiras, administrativas e outras operacionais.

IV.3 - DO FRETE COMO CUSTO OU DESPESA Num ciclo de produção, até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, pode haver inúmeros custos de transporte (frete) que irão integrar o custo da mercadoria vendida. Assim, da fábrica o produto pode ser enviado para centros de distribuição (CD), inclusive em outros Estados, e daí para estabelecimentos vendedores. Todos estes fretes integram o custo da mercadoria vendida (art. 187, II, da Lei nº 6.404/76).

Quando o produto está pronto para a venda, isto é, está efetivamente posto no estabelecimento vendedor, passam a existir apenas despesas. Assim, se o estabelecimento vendedor se compromete com o comprador de pagar o frete de entrega do produto (cláusula CIF), este estabelecimento terá uma despesa de venda. Se for o próprio comprador que paga o frete (cláusula FOB), naturalmente aquele estabelecimento não terá uma despesa de venda. Assim, quando assumido pelo vendedor, o frete é uma despesa de venda, e não mais custo do produto vendido.

Em trabalho intitulado "O Custo de Transporte entre o Centro de Produção e o Mercado", o Professor Gunnar Rauert Pereira, por meio de um diagrama, mostra exatamente o frete incidente em todas as fases de produção, isto é, até o momento em que o produto é posto à venda (custo), e o frete nos pontos de venda após a comercialização da mercadoria (despesa), a saber:

Diagrama: O Frete e o Processo Operacional



Fonte: o autor (inclusão das etapas nossa, para a melhor compreensão)

Todos os valores despendidos com transporte (frete) na aquisição do insumo anterior à própria produção (1ª Etapa) e dos centros produtores, centro distribuidores e pontos de vendas (2ª e 3ª Etapas), fazem parte do custo do produto vendido e são considerados custo de produção, enquanto que o frete custeado pela empresa vendedora constitui uma despesa de venda (4ª Etapa).

Em apertada síntese, todo o valor de transporte pago pela empresa ou constitui custo do produto vendido ou constitui uma despesa de venda. Esta é inclusive a regra da legislação do imposto de renda, que preceitua;

"Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas seta 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). (grifamos)Ora, é cediço que as empresas adquirem bens ou serviços para a revenda ou para utilizarem no processo produtivo. O artigo 289 do RIR/99 trata da primeira hipótese, o caso de revenda, asseverando expressamente que "o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro".

Já o artigo 290 do mesmo RIR/99 trata do segundo caso, dos custos de produção, para efeito de se determinar o custo dos bens vendidos, estabelecendo o seguinte:

"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(...)" Nos termos do artigo 290 do RIR/99, que determina a observância do artigo 289, não só o transporte (frete) pago na aquisição das matérias-primas (custo da matéria-prima, do insumo), mas também outros bens e serviços, inclusive o transporte, aplicados na produção, farão parte do custo de produção dos bens ou serviços vendidos, sendo certo, conforme amplamente demonstrado acima, que o custo de produção abarca todos os dispêndios da empresa até o momento em que o produto é colocado à venda no estabelecimento vendedor.

Assim, todos os valores de transportes pagos, seja o da aquisição da matéria-prima, seja para transferência de produto em fabricação, seja, ainda, do produto acabado até o estabelecimento vendedor (pontos de venda), constituem custos de produção dos bens ou serviços vendidos.

Aliás, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, quando instado a se manifestar sobre o frete entre estabelecimento da mesma empresa, decidiu o seguinte:

"FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA - O preço do frete de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa complementa o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 182 do RIR/80 (Ac. 1º CC 101-82.937/92 - DO 08/05/95)." O Conselheiro José Eduardo Rangel de Alckmin. Relator, em seu aresto asseverou:

"Está correto o entendimento da autoridade revisora, segundo o qual o custo com a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa complementa o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 182 do RIR/80 Com efeito, o preço do transporte da mercadoria de um para outro estabelecimento é inerente à própria mercadoria e a ela se agrega para compor-lhe o custo.

Há um vínculo específico do frete à mercadoria transportada, não podendo dela ser apartado para ser incluído em despesas gerais como pretende a recorrente." O entendimento de que o valor de frete integra o valor do bem a ser vendido foi reiterado em diversas decisões o Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), conforme arestos assim ementados:

(...) 1.008 Desta forma, D. Julgadores, todos os valores pagos de frete desde a aquisição do insumo até a sua venda, fazem parte do custo de produção, que se encerra no momento em que o produto acabado é posto no estabelecimento vendedor.

IV.4 DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE OS CUSTOS E DESPESAS COM FRETE A Lei nº 10.833/03, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade, estabelece o direito de crédito de todos os custos ou despesas com frete, o primeiro (custos com frete), nos incisos I e II do artigo 3º, e, o segundo (despesas com frete), no inciso IX, do artigo 3º, ressaltando que este crédito está condicionado à assunção do custo pelo vendedor (cláusula CIF). Eis o que dizem os dispositivos citados:

Art. 3 - Lei nº 10.833/03 - fls. 1.009 Vejam D. Julgadores, que o inciso IX supra, tratou especificamente da operação de venda, 4ª Etapa do diagrama acima, para explicitar que o crédito de PIS e COFINS somente será concedido quando o ônus for suportado pelo vendedor (cláusula CIF), isto é, quando o frete for efetivamente uma despesa de venda do contribuinte vendedor. A contrariu sensu, o frete pago pelo comprador (cláusula FOB), por não constituir despesa do vendedor, certamente não dará direito a crédito para o contribuinte vendedor. Ora, D. Julgadores, e o crédito sobre os fretes pagos pela Impugnante e o que representam todos eles, custo de produção? (artigo 187 da Lei nº 6.404/76, o artigo 290 do RIR/99).

Este é o ponto fundamental: todo o transporte pago (frete) antes da operação de venda constitui custo de produção, abrangendo as 1ª, 2ª e 3ª Etapas do referido diagrama, estando assegurado o crédito, em relação à Impugnante que é empresa industrial, pelos incisos I e II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/04. Vejamos.

Quanto à 1ª Etapa, ou seja, o frete pago na aquisição de produtos, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil reconhece o direito ao crédito sobre este custo, a saber:

"CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. O valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, compõe o custo do bem, podendo, portanto ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep não-cumulativo." (Solução de Consulta nº 132 de 10 de maio de 2005) Ocorre que não só o frete pago na aquisição de matéria-prima compõe o custo dos produtos destinados à venda, mas sim todos os fretes pagos durante o processo produtivo: na aquisição da matéria prima (1ª Etapa), na industrialização e distribuição (2ª Etapa), na remessa para os pontos de venda (3ª Etapa). Todos esses dispêndios constituem custo do produto destinado à venda, nos termos do artigo 187 da Lei

nº 6.404/76, do artigo 290 do RIR/99 e do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/04.

Observem, D. Julgadores, que o frete nesta operação de aquisição é pago antes mesmo de a matéria-prima adquirida integrar o processo de industrialização da empresa. Os demais fretes, de remessa para outros estabelecimentos industriais, centro de distribuição ou para pontos de vendas, são posteriores ao processo de industrialização. O fato é que não há frete ligado ao processo de industrialização. Ou o frete é anterior ao processo de industrialização (na aquisição da matéria-prima, e.g.) ou é posterior, mas nunca algo ligado diretamente à industrialização. É inaplicável o conceito de frete ligado ao processo de industrialização.

Se apenas os custos diretos de industrialização conferissem o crédito de PIS e COFINS, certamente todos os valores de fretes estariam fora do direito ao crédito, o que é inimaginável, até mesmo para a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Aliás, num primeiro momento até própria a Receita Federal do Brasil reconheceu o direito ao crédito de fretes pagos entre estabelecimento industrial e comercial do contribuinte, verbis:

"INDÚSTRIA E COMÉRCIO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

CRÉDITO Respeitados os demais requisitos legais, no regime da não-cumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 3º inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003." (Solução de Consulta nº 71 de 21 de fevereiro de 2005) Desta forma, a Impugnante, como empresa industrial, possui o direito de utilizar o crédito do PIS e da COFIS sobre os fretes pagos para a movimentação de seus produtos até a sua colocação no estabelecimento vendedor, visto que todos esses gastos constituem, exatamente, o custo de produção, crédito este assegurado pelo inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/04.

IV.5 DAS RUBRICAS OBJETO DE GLOSA PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA A) Conta Contábil nº 421090016 - "Frete Sobre Transferências no País" De acordo com o "Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS", os "fretes sobre transferências no país", por tratar de fretes entre unidades de uma mesma empresa, não geram crédito das contribuições ao PIS e a COFINS.

Referido entendimento, data vênia, afigura-se equivocado, pois conforme amplamente demonstrado nos tópicos IV.1 a IV.4, a Impugnante possui o direito de utilizar o crédito de PIS e da COFINS sobre o frete pago na transferência de produtos entre seus estabelecimentos, visto que constituem custo do seu processo produtivo, obviamente integrando o custo do bem.

Inclusive este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que reconhece expressamente o direito ao crédito das contribuições calculado

sobre os gastos com frete entre os estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica. Vejamos:

(...) fls. 1.012 e 1.013 Assim, a Impugnante tomou o crédito em questão com amparo no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/04 e Lei nº 10.637/04, devendo o auto de infração ser cancelado com relação a este item.

B) Conta Contábil nº 421090101 - "Fretes Sobre Vendas Ao Exterior";

A autoridade administrativa glosou os créditos de PIS e COFINS tomados sob a rubrica "fretes s/ vendas ao exterior", conta contábil nº 421090101, ao argumento de que "essas despesas de frete referem-se ao transporte internacional feito por empresas não domiciliadas no país".

Com o devido respeito, é manifesto o equívoco da autoridade, uma vez que a Impugnante faz jus aos créditos das contribuições descontadas em relação às despesas com frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior, uma vez que todos os transportadores aéreos, ainda que empresas estrangeiras, obrigatoriamente possuem domicílio no Brasil.

No Brasil, as empresas que prestam serviços aéreos de transporte internacional de cargas sujeitam-se às regras pátrias, dentre as quais se encontra a necessidade de obtenção de autorização a ser concedida pelo governo brasileiro para funcionar, seja por si mesma ou por meio de filiais, sucursais ou agências, que devem estabelecer domicílio no Brasil e inclusive arquivar a autorização perante o Registro de Comércio, tal como preconizam os artigos 206 a 211 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86).

É de se ressaltar, ainda, que referidas regras do Código Brasileiro de Aeronáutica encontram-se em consonância com § 2º, do artigo 75 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), que determina que as pessoas jurídicas estrangeiras que possuem administração ou diretoria sediadas no exterior, têm domicílio no Brasil, especificamente no local onde estiverem situados os seus estabelecimentos.

(...) Artigo 75 do Código Civil (Lei nº 10.406/02) - fls. 1.014 Fato é que as empresas de transporte aéreo internacional possuem domicílio no país, diferentemente do que sustentou a autoridade administrativa, tanto que essas empresas se sujeitam ao recolhimento de contribuições incidentes sobre o seu faturamento. Se essas empresas não tivessem domicílio no país, obviamente não poderiam ser sujeito passivo de obrigações tributárias, em respeito ao princípio da territorialidade.

Assim, considerando que as empresas que prestaram serviços de transporte internacional à Impugnante possuem domicílio no país, inequívoco afigura-se o direito ao crédito das contribuições calculado sobre essas despesas, tal como já reconheceu a RFB em outras oportunidades, como na Solução de Consulta nº 148/2010, verbis:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofms  
EMENTA: DESPESAS COM FRETE INTERNACIONAL VINCULADO A EXPORTAÇÃO.

DIREITO A CRÉDITO COM POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO SE TRANSPORTADOR DOMICILIADO NO PAÍS. Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit RF 282, de 16 de julho de 2009. Podem ser descontados créditos da COFINS não cumulativa em relação às despesas com frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior (exportação), se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no país. Tais créditos, se não forem utilizados na dedução de débitos da COFINS no próprio mês ou em meses subsequentes, podem ser compensados com outros tributos a qualquer tempo ou ressarcidos no final do trimestre-calendário (Solução de Consulta nº 148 de 25 de Junho de 2010) No mesmo sentido já se manifestou a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no ACÓRDÃO Nº 01-21618 de 09 de Maio de 2011, verbis:

(...) fls. 1.015 e 1.016 Portanto, patente o equívoco que permeia a justificativa fiscal para a glosa dos créditos apropriados sob a rubrica em questão, impondo-se o cancelamento da autuação fiscal também com relação a este item.

C) Conta Contábil nº 421090121 - "Fretes de retorno e devolução" Também não deve prevalecer a glosa de créditos de PIS e COFINS efetuada sob a rubrica "fretes de retorno ou devolução", conta contábil nº 421090121, realizada ao argumento de ausência de previsão legal para tal apropriação.

Com efeito, como robustamente demonstrado no tópico "IV.3" todos os dispêndios com frete realizados pela empresa ou são: i) custo de produção ou ii) despesas de venda.

O frete de retorno e devolução não foge a esta regra, vale repetir, ou constitui custo do produto vendido ou constitui uma despesa de venda.

Constituirá custo do produto vendido quando estiver ligado a uma venda cancelada, passando a integrar o custo do bem que será revendido, como se tratasse de uma aquisição original.

Já quando se referir a uma troca de produto, tal gasto com transporte constitui uma despesa de venda, exatamente idêntica ao frete pago na entrega original da mercadoria que foi substituída e aquele relativo à entrega do bem remetido em substituição.

Na primeira hipótese, ou seja, quando constituir custo do produto vendido, o direito de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS está amparado no inciso I, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03. Já quando se referir a uma despesa de venda, a previsão legal para a apropriação do crédito está no inciso IX, também do artigo 3º, ressaltando que este último crédito está condicionado à assunção do dispêndio pelo vendedor.

Ressalte-se que o fato de o frete ter sido realizado pela Empresa Brasileira de Correios não altera o raciocínio acima.

Desta forma, evidente o equívoco que permeia a justificativa fiscal para a glosa dos créditos apropriados sob a rubrica em tela, impondo-se o cancelamento da autuação fiscal.

D) Conta Contábil nº 421090006 - "Fretes e Carretos PJ";

De acordo com o "Termo de Verificação e Constatação Fiscal", os lançamentos da conta contábil nº 421090006 podem ser separados em quatro categorias distintas, a saber: 1) frete de transferência entre estabelecimentos no montante de R\$ 235.767,55; 2) frete de semiacabado para industrialização no montante de R\$ 368.661,18; 3) frete para remessa de material promocional no montante de R\$ 1.733.925,04 e 4) frete de produto acabado para armazém.

Com relação aos itens (1) - frete de transferência entre estabelecimentos e item (2) - frete de semiacabado para industrialização e (4) - frete de produto acabado para armazém, as razões que demonstram a improcedência das glosas perpetradas já foram amplamente expostas nos tópicos IV.1 a IV.4 e IV.5 (A), sendo que o direito creditório da Impugnante encontra amparo no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/04 e Lei nº 10.637/04, uma vez que este frete constitui custo do seu processo produtivo.

Já quanto ao crédito tributário apurado em decorrência da glosa efetuada sob a rubrica do item (3) - frete para material promocional - não é objeto da presente defesa, uma vez que a Impugnante decidiu pagá-lo, de acordo com o tópico II 1.1.

E) Contas Contábeis nºs 421230031 e 421230032 - "despesas com armazenagem"  
A autoridade administrativa reconhece que a legislação permite que o contribuinte aproprie crédito das contribuições ao PIS e a COFINS calculado sobre as despesas de armazenagem de mercadoria na operação de venda, todavia, sem uma motivação clara e precisa, procedeu a glosa dos mesmos.

Em verdade, limitou-se a autoridade administrativa a aduzir que os serviços descritos nas notas fiscais emitidas pelas empresas que prestaram serviços à Impugnante, de "diárias", "descarga, separação, carga e diárias"; "diária de veículos" a serviços de baixar carga, separar carga, novo carregamento a diárias" não configuram armazenagem.

Esse entendimento não foi explicitado, de forma clara e congruente, e não encontra respaldo legal, razão pela qual toma evidente a violação ao princípio da motivação, previsto nos artigos 2º e 50, da Lei nº 9.784/99, que dispõem:

(...) Arts. 2º e 50, da Lei nº 9.784/99 - fls. 1.019 A afronta ao princípio da motivação, por si só, enseja o cancelamento do lançamento.

De toda sorte, a Impugnante demonstra que os créditos lançados nas contas contábeis nºs 421230031 e 421230032 de fato referem-se a despesas de armazenagem, sendo espúria a glosa perpetrada.

Ocorre que existem serviços que são complexos e abarcam a realização de outras atividades, meio para a sua efetiva consecução, sendo este exatamente o caso da armazenagem.

Conforme preleciona João Carlos Quaresma Dias, "a armazenagem é constituída por um conjunto de funções de recepção, descarga, carregamento, arrumação e conservação de matérias-primas, produtos acabados ou semi-acabados" (Logística Global e Macrologística. Lisboa: Edições Silabo.

2005.).

Ora, D. Julgadores, é óbvio que não há como armazenar determinada mercadoria sem movimentá-la, ou seja, sem proceder a sua descarga do caminhão que efetuou o transporte até o local de depósito, separando-a de acordo com o gênero do produto e em função do tempo que ficará depositada, bem como a carregando novamente quando da finalização da prestação dos serviços.

Ademais, não é menos óbvio, que geralmente o serviço de armazenagem é cobrado mediante o cálculo de diárias, de acordo com o número de dias em que a mercadoria permaneceu no depósito do prestador de serviços.

Não restam dúvidas, portanto, que a armazenagem é um serviço complexo, que abarca todas as atividades descritas nas notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços da Impugnante, ao contrário do que sustentou a autoridade administrativa.

Tanto é assim que a Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o ISSQN, ao tratar do serviço de armazenamento, elenca textualmente a carga, descarga, arrumação de qualquer espécie, como se denota do item 11.04 da sua lista de serviços anexa, verbis:

"11 - Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 - Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 - Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie" Portanto, além de ausência de motivação, o entendimento fiscal é contra legis, impondo-se o cancelamento da autuação fiscal neste tocante, uma vez todos os serviços prestados à Impugnante configuram armazenagem, sendo o crédito assegurado pelo inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

V. DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA PUNITIVA Na remota hipótese de ser mantida a autuação fiscal, a despeito de todos os argumentos acima, o que se admite apenas para argumentar, a Impugnante

requer seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, pelas razões a seguir expostas.

A Lei nº 9.430/96, tratou da incidência de juros de mora no artigo 61, § 3º, que dispõe:

(...) 1.021 e 1.022 De acordo com referida norma, a incidência de juros ocorre apenas sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", o que não abarca a penalidade pecuniária (multa de ofício), pois esta última não decorre de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Portanto, não há base legal para a exigência de juros de mora à Taxa SELIC sobre a multa de ofício. Nesse sentido, inclusive, já decidiu a primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa a seguir transcrita:

(...) fls. 1.022 Desta forma, na remota hipótese de ser mantida a autuação fiscal, requer seja afastada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que inexistente fundamento legal para exigência dessa natureza.

DO PEDIDO Por todo exposto, é a presente para requerer seja julgada procedente a presente Impugnação, cancelando integralmente a autuação fiscal lavrada no âmbito do PIS e da COFINS, inclusive os juros e a multa de ofício.

Caso seja mantida a autuação fiscal, requer seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que inexistente fundamento legal para exigência dessa natureza." Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013), e conforme definição da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, encaminhou-se o presente e-processo para apreciação pela DRJB/Fortaleza (fls. 1.205).

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/FOR, em sessão de 16 de outubro de 2017, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se de nulidade do Auto de Infração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento cuja narrativa dos fatos e enquadramento legal estejam adequadamente consignados, possibilitando o exercício do direito de defesa e ainda, quando ausentes os pressupostos do art.

59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

CRÉDITO. FRETES Poderão ser descontados créditos da contribuição calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo

vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

CRÉDITO. FRETES Poderão ser descontados créditos da contribuição calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

DAS NULIDADES DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE VALORES DE PROVISÃO E QUE FORAM POSTERIORMENTE ESTORNADOS

DO DIREITO DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS DE FRETE UTILIZADOS COMO INSUMO

DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ÂMBITO DAS CONTRIBUIÇÕES E DA INAPLICABILIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nºs 247/02 E 404/04

DO CONCEITO DE INSUMO E SUA EQUIVALÊNCIA AOS CONCEITOS DE CUSTO E DE CUSTO DE PRODUÇÃO

DO FRETE COMO CUSTO OU DESPESA

DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE OS CUSTOS E DESPESAS COM FRETE

DAS RUBRICAS OBJETO DE GLOSA PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

A) Conta Contábil nº 421090016 - “Frete Sobre Transferências no País”

B) Conta Contábil nº 421090101 - “Fretes Sobre Vendas Ao Exterior”

C) Conta Contábil nº 421090121 - “Fretes de retorno e devolução”

D) Conta Contábil nº 421090006 - “Fretes e Carretos PJ”

E) Contas Contábeis nºs 421230031 E 421230032 - “despesas com armazenagem”

DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA PUNITIVA

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer seja o presente Recurso Voluntário conhecido, bem como, requer-se, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do auto de infração ora combatido, em face dos equívocos formais cometidos no lançamento tributário.

Caso não acolhida a preliminar acima, requer que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e integralmente provido para reformar o acórdão recorrido, cancelando-se integralmente a presente autuação, uma vez que a Recorrente faz jus aos créditos glosados das contribuições.

Caso assim não se entenda, requer-se a realização perícia e/ou de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos expostos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

### **Admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Preliminares**

A recorrente solicita a nulidade da autuação pois, no seu entender, os autos de infração conteriam vícios por não trazerem em seu bojo os seguintes itens:

III.1 – DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

III.2 – DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE VALORES DE PROVISÃO E QUE FORAM POSTERIORMENTE ESTORNADOS

No entanto, quanto à alegação de nulidade trazida pela defesa, verifica-se que as hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os Autos de Infração, estão perfeitamente definidas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93:

"Decreto 70.235/72 Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)" Esse mesmo Decreto estabelece, em seu art. 60:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Nesse sentido, foram lavrados contra a recorrente dois autos de infração, sendo um relativo ao PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social e o outro corresponde a crédito tributário de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, que nos termos do Decreto nº 4.524/2002 são contribuições incidentes sobre o faturamento e receita bruta, como segue:

"Decreto nº 4.524/02 CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO Faturamento e Receita Bruta Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º)."

Dessa forma, verifica-se que os autos de infração de PIS e COFINS, atacados pela recorrente, foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal, servidor competente para tanto, nos termos da Lei nº 8.212/91, do Decreto nº 4.524/2002 e Decreto nº 70.235/72.

Além disso, conforme apontado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a fiscalização informa que, pela documentação apresentada pela recorrente no curso da ação fiscal, constatou que, com base nas DACTON; nas DCTF, no "Demonstrativo de Apuração de Créditos Indevidos de PIS/COFINS nas Importações" (item 2.1 supra) e no "Demonstrativo de Créditos Glosados" (item 2.2 acima), a recorrente majorou créditos de PIS e COFINS, conforme "Demonstrativo de PIS a Pagar" e "Demonstrativo de COFINS a Pagar" anexos.

Assim, verifica-se que nos autos de infração estão apurados os valores tributáveis por fato gerador mensal, calculada a contribuição a partir do percentual previsto em lei, após dedução dos valores já declarados pelo interessado em suas DCTFs, calculando-se a multa de ofício de 75% e os juros de mora, tendo sido apontada nos dois autos de infração a respectiva

fundamentação legal das contribuições, bem como da multa de ofício vinculada e dos juros de mora.

Portanto, conclui-se que os referidos autos de infração atendem aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não houve preterição do direito de defesa, visto que a recorrente teve acesso às peças da autuação, as quais descrevem, de forma clara e precisa, os elementos de fato e de direito que ensejaram o lançamento tributário.

Diante dessas considerações, não merece acolhida a alegação de nulidade, pois não se trata de ato nulo, uma vez que os autos de infração não foram lavrados por pessoa incompetente nem houve preterição do direito de defesa, plenamente exercido pelo interessado em sua defesa. No entanto, eventuais valores lançados indevidamente, serão objeto de exame neste julgamento.

Além disso, a recorrente reitera que houve erro na base de cálculo da Cofins:

"Da análise, ainda que perfunctória, da planilha denominada "Demonstrativo de COFINS a pagar" (fls. 941) é possível verificar o erro cometido pela autoridade administrativa ao calcular a COFINS supostamente devida pela Impugnante, o que enseja a nulidade do auto de infração, pela afronta ao inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.

Referido erro deflui da somatória indevida do montante apurado a título de "créditos importação glosados" ao montante de "demais créditos glosados". Diz-se indevida a somatória porque foi feita a adição de montante referente ao mês de fev/07, ao montante referente a jan/07; do mês de mar/07 a fev/07; do mês de abr/07 a mar/07 e assim sucessivamente.

Além disso, o fiscal espuriamente somou o total de "créditos importação glosados" (R\$ 162.084,11) ao montante de "demais créditos glosados" do mês de dez/07 (R\$ 44.708,30).

Para melhor visualização do erro cometido pela autoridade administrativa, abaixo segue a planilha demonstrando o vício ora apontado, bem como o cálculo correto da "COFINS a lançar". Vejamos:"

DEMONSTRATIVO DE COFINS A PAGAR								
(Anexo ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal PIS/COFINS)								
SÃO PAULO ALPARGATAS S/A								
CNPJ nº 61.079.117/0001-05								
Mês	COFINS Apurado	Créditos Descontados	Créditos Importação Glosados	Demais Créditos Glosados	COFINS a pagar	DCTF	COFINS a Lançar	Cálculo correto da "COFINS a lançar"
jan/07	4.391.727,83	2.128.349,72	0	11.191,84	2.276.447,13	2.263.378,12	13.069,01	11.191,84
fev/07	7.384.671,65	4.240.617,56	1.877,18	26.591,78	3.173.643,57	3.144.054,05	29.589,52	28.468,96
mar/07	9.522.113,62	5.397.268,95	2.997,70	94.630,10	4.240.092,68	4.124.844,67	115.248,01	97.627,80
abr/07	8.931.462,73	5.859.741,91	20.617,91	1.325,23	3.136.575,54	3.071.720,80	64.854,74	21.943,14
mai/07	10.004.747,51	4.880.019,62	63.529,49	-5.884,39	5.133.697,51	5.124.727,99	8.969,52	57.645,10
jun/07	8.678.848,29	4.667.474,80	14.854,01	29.023,39	4.040.424,67	4.011.373,48	29.051,19	43.877,40
jul/07	8.212.771,37	4.891.841,03	27,79	25.064,53	3.346.095,98	3.320.930,11	25.165,87	25.092,32
ago/07	9.810.515,08	4.780.893,02	101,11	57.434,96	5.127.089,76	5.029.622,05	97.467,71	57.536,07
set/07	10.388.576,82	5.044.424,26	40.032,74	31.976,62	5.391.011,05	5.344.152,88	46.858,17	72.009,36
out/07	12.013.405,61	5.352.924,13	14.881,87	50.058,69	6.713.674,91	6.660.481,48	53.193,43	64.940,56
nov/07	12.128.610,65	4.752.619,11	3.134,74	27.721,09	7.403.742,20	7.375.991,53	27.750,67	30.855,83
dez/07	11.323.022,06	4.999.198,89	29,57	44.708,30	6.530.615,58	6.323.823,16	206.792,42	44.737,87
Total	112.790.473,22	56.995.373,00	162.084,11	393.842,12	56.513.110,56	55.795.100,32	718.010,26	555.926,25

No entanto, as planilhas às fls. 937 e 938 (DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS DE PIS/COFINS NAS IMPORTAÇÕES), estão condizentes com os valores indicados na coluna (CRÉDITOS IMPORTAÇÃO GLOSADOS - fls. 941).

Assim, não merece guarida os argumentos apresentados pela recorrente, considerando que a fiscalização adotou o seguinte procedimento no que se refere a conta abaixo:

Isto posto, analisemos cada conta individualmente.

(...)2) Conta Contábil nº 421090101 - Fretes s/ Vendas ao Exterior: Essas despesas de frete referem-se ao transporte internacional feito por empresas não domiciliadas no país, e também não dão direito a crédito de PIS e de COFINS.

Cabe ressaltar que nesta conta, em março do ano em questão, a empresa debitou o valor de R\$ 900.000,00 a título de "provisões diversas", que foi posteriormente estornado em abril (R\$ 300.000,00) e maio (R\$ 600.000,00). Como se tratam de créditos indevidos, quando da glosa consideramos os valores contabilizados nos respectivos meses (mediante os saldos contábeis), uma vez que sua somatória é nula. Daí o porquê dos valores negativos no "Demonstrativo de Créditos Glosados" anexo.

Além disso, a recorrente defende a nulidade do lançamento sob a seguinte premissa:

"B) DA GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE VALORES DE PROVISÃO E QUE FORAM POSTERIORMENTE ESTORNADOS Como se não bastasse o erro acima apontado, há outro vício formal que permeia o lançamento de nulidade, uma vez que foram glosados créditos objeto de provisão posteriormente estornada pela Impugnante.

No "Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS, especificamente no item (2)

denominado "conta contábil nº 421090101 - fretes s/ vendas ao exterior", a autoridade administrativa asseverou que "nesta conta, em março do ano em questão, a empresa debitou o valor de R\$ 900.000,00 a título de provisões diversas, que foi posteriormente estornado em abril (R\$ 300.000,00) e maio (R\$ 600.000,00). Como se tratam de créditos indevidos, quando da glosa consideramos os valores contabilizados nos respectivos meses (mediante os saldos contábeis), uma vez que sua somatória é nula. Daí o porquê dos valores negativos no Demonstrativo de Créditos Glosados anexo".

Com efeito, verifica-se que a autoridade procedeu uma espécie de "compensação", que não encontra amparo em nenhuma norma legal, pois glosou no mês de março créditos que já tinham sido estornados pela Impugnante, da ordem de R\$ 900.000,00, e, por outro lado, deixou de glosar créditos apropriados em abril e maio em razão do estorno dos R\$ 900.000,00, que segundo seus próprios critérios seriam indevidos.

O procedimento adotado, além de não encontrar respaldo legal, altera o fato gerador das contribuições exigidas, bem como o termo inicial de incidência de multa e juros, razão pela qual o lançamento está viciado de nulidade, devendo ser cancelado também pela afronta ao inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72."

Por outro lado, como bem detalhado pela DRJ, verifica-se que o procedimento adotado pela fiscalização não redundou em prejuízo, isso porque deveria ser procedida a glosa da provisão indevida, na data em que foi contabilizada. Com a ocorrência do estorno efetuada pela fiscalizada, correta a metodologia adotada pela autoridade fiscal, em subtrair as quantias nos meses subsequentes, não importando em gravame adicional, conforme questionada pela recorrente.

Com base nessas considerações, afastado as alegações de nulidade. Isso porque a hipótese de nulidade está restrita à incompetência do agente ou à preterição do direito de defesa, ambas inexistentes no presente processo, vez que os termos e decisões foram exarados por agente competente e os recursos administrativos apresentados pela recorrente demonstraram perfeita compreensão dos fatos contidos na decisão recorrida.

### **Mérito**

#### **Do direito da glosa de créditos sobre serviços de frete utilizados como insumo**

Nesse ponto, a divergência está no fato de que a autoridade fiscal desconsiderou créditos de PIS e Cofins calculados sobre o valor de fretes, que não se referem a operações de venda e, portanto, não tem seu ônus suportado pelo vendedor. Em contrapartida, tem-se a recorrente que pleiteia a utilização desses créditos, alegando essencialidade dos serviços de fretes para desempenho de sua atividade. Vejamos:

A) Conta Contábil nº 421090016 - "Frete Sobre Transferências no País"

De acordo com o “Termo de Verificação e Constatação Fiscal – PIS/COFINS”, os “frete sobre transferências no país”, por tratar de fretes entre unidades de uma mesma empresa, não geram crédito das contribuições ao PIS e a COFINS, o que foi ratificado pelo acórdão da DRJ.

Consoante análise do recurso voluntário, verifica-se que tais fretes são decorrentes de produtos acabados entre unidades da mesma empresa. Nesse sentido, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 217 – Crédito de PIS/COFINS sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa: *“Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”*.

Isso porque os fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa são despesas pós-produtivas. Portanto, não se caracterizam como insumos nem se enquadram como fretes na operação de venda.

Com base nessas considerações, mantenho a glosa em relação aos serviços de fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

B) Conta Contábil nº 421090101 - "Fretes Sobre Vendas Ao Exterior";

Segundo a fiscalização, essas despesas de frete referem-se ao transporte internacional feito por empresas não domiciliadas no país, e também não dão direito crédito de PIS e de COFINS, fato contestado pela recorrente.

De acordo com a DRJ “a contribuinte não logrou comprovar que as empresa transportadoras internacionais possuem, efetivamente, domicílio no país, razão pela qual permanece incólume a infração a este título”.

No entanto, verifica-se que a recorrente extraiu de seu sistema um relatório da conta contábil 421090101 em formato excel (Planilha - Doc. 03), a partir do qual é possível confirmar que os fornecedores dos serviços de transporte são empresas com domicílio no Brasil, consoante análise dos campos “CNPJ”, “País” e do próprio nome do fornecedor, conclui-se que, de fato, as referidas empresas possuem domicílio no Brasil.

Assim, verifica-se que os serviços de frete foram prestados por quatro transportadoras diferentes, quais sejam as empresas DHL EXPRESS (BRAZIL) LTDA, VLF LOGISTICA DE CARGAS DO BRASIL LTDA - EPP, FEDERAL EXPRESS CORPORATION, JECAP TRANSPORTES E LOGISTICA LTDA, cadastradas, respectivamente, nos CNPJs sob os números 58.890.252/0030-58, 06.285.439/0001-94, 00.676.486/0001-82, 58.337.486/0004-80, consoante análise dos comprovantes de inscrição e de situação cadastral anexadas Doc. 04.

Assim, considerando que as empresas que prestaram serviços de transporte internacional à recorrente possuem domicílio no país, inequívoco afigura-se o direito ao crédito das contribuições calculado sobre essas despesas, tal como já reconheceu a RFB em outras oportunidades, como na Solução de Consulta nº 148/2010, vejamos:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

Cofins EMENTA: DESPESAS COM FRETE INTERNACIONAL VINCULADO À EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO COM POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO SE TRANSPORTADOR DOMICILIADO NO PAÍS. Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 282, de 16 de julho de 2009. Podem ser descontados créditos da COFINS não-cumulativa em relação às despesas com frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior (exportação), se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no país. Tais créditos, se não forem utilizados na dedução de débitos da COFINS no próprio mês ou em meses subsequentes, podem ser compensados com outros tributos a qualquer tempo ou ressarcidos no final do trimestre-calendário. (Solução De Consulta nº 148 de 25 de Junho de 2010).

Com base nessas considerações, voto por reverter a glosa em relação aos serviços de frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior.

C) Conta Contábil nº 421090121 - "Fretes de retorno e devolução"

Destaca a fiscalização quanto a este item:

"Não há previsão legal para créditos de PIS e de COFINS sobre esses fretes, há direito somente para os produtos devolvidos (Art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637/2002; Arts. 3º, VIII, § 18, e 15, II, da Lei nº 10.833/2003).

Destacamos também que o contribuinte contabilizou nesta conta vários gastos com SEDEX (tendo inclusive sido intimado a apresentar os documentos relativos a dois dos valores mais expressivo, e não o fez)." Eis jurisprudência sobre o frete de devoluções de mercadorias:

"Acórdão DRJ/SP1, nº 12-76061, de 2015 FRETE. DEVOLUÇÃO MERCADORIA. BONIFICAÇÃO AO CLIENTE. As despesas de frete de devolução de mercadoria e na entrega de bonificação ao cliente, embora de certa forma relacionadas a uma operação de venda, não são frete na venda, tampouco são consideradas insumos já que não aplicadas ou consumidas na produção, portanto, não geram crédito de não cumulatividade. Trata-se de despesa de comercialização."

No entanto, a recorrente reitera que o frete de retorno e devolução constitui custo do produto vendido ou constitui uma despesa de venda. Ou seja, constituirá custo do produto vendido quando estiver ligado a uma venda cancelada, passando a integrar o custo do bem que será revendido, como se tratasse de uma aquisição original. Já quando se referir a uma troca de produto, tal gasto com transporte constitui uma despesa de venda, exatamente idêntica ao frete pago na entrega original da mercadoria que foi substituída e aquele relativo à entrega do bem remetido em substituição.

Além disso, a recorrente defende que: "quando constituir custo do produto vendido, o direito de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS está amparado no inciso I, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03. Já quando se referir a uma despesa de venda, a previsão legal para

a apropriação do crédito está no inciso IX, também do artigo 3º, ressaltando que este último crédito está condicionado à assunção do dispêndio pelo vendedor”.

Por outro lado, como bem detalhado pela DRJ: “melhor sorte não socorre à fiscalizada em relação aos fretes pagos para propiciar o retorno de mercadorias às suas instalações. Veja-se que não há previsão legal admitindo créditos sobre despesas de frete, exceto a prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, que abrange apenas os fretes incidentes nas operações de venda, o que não é o caso”.

Ademais, a não comprovação de que os serviços de fretes e retornos estão inseridos na atividade produtiva impossibilita sua inclusão na base de creditamento das contribuições a título de insumos.

Com base nessas considerações, mantenho a glosa em relação aos serviços de “Fretes de retorno e devolução”.

D) Conta Contábil nº 421090006 - "Fretes e Carretos PJ"

De acordo com o “Termo de Verificação e Constatação Fiscal”, os lançamentos da conta contábil nº 421090006 podem ser separados em quatro categorias distintas, a saber: 1) frete de transferência entre estabelecimentos no montante de R\$ 235.767,55; 2) frete de semiacabado para industrialização no montante de R\$ 368.661,18; 3) frete para remessa de material promocional no montante de R\$ 1.733.925,04 e 4) frete de produto acabado para armazém. Vejamos:

4) **Conta Contábil nº 421090006 – Fretes e Carretos - PJ:** Inicialmente o contribuinte informou que nesta conta estavam os valores de frete sobre remessa para industrialização de produtos vendidos, bem como sobre remessa destes produtos para armazéns específicos.

Como não ficou claro se se tratava de produto acabado ou não, intimamos a empresa a esclarecer se foi feita mais alguma operação industrial ou de acabamento, separando os lançamentos, além de informar que armazéns específicos eram esses.

Em sua resposta de 12/12/11, informou que: “**1) Remessa para industrialização:** Nesta operação, o produto vendido ainda deverá sofrer algum tipo de beneficiamento antes de ser entregue ao cliente e; **2) Remessa para armazéns:** Nesta operação o produto não sofrerá nenhum tipo de beneficiamento, sendo deslocado para um armazém locado pela empresa em razão da ausência de espaço em nossas instalações para estocar tais produtos”.

Além disso, forneceu arquivo magnético (denominado “Atendimento Termo de Intimação 13”) onde detalhou cada lançamento desta conta.

Analisando este arquivo verificamos que o contribuinte separou os lançamentos em quatro categorias: 1) Frete de transferência entre estabelecimentos no montante total de R\$ 235.767,55; 2) Frete de semi acabado para industrialização no montante total de R\$ 368.661,18; 3) Frete para remessa de material promocional no montante total de R\$ 1.733.925,04; e 4) Frete de produto acabado para armazém no montante total de R\$ 882.894,04.

Ora, além de ter nesta conta fretes sobre transferências entre estabelecimentos (item já apreciado acima), temos ainda fretes sobre produtos semi-acabados (ou seja, em produção), de material promocional (que não é venda) e de produto acabado para armazém (mas para o qual a empresa não demonstrou ser armazenagem para venda).

Apesar de todas as evidências de que se tratam de fretes sem direito a crédito de PIS e de COFINS, intimamos mais uma vez a empresa a informar se nesse caso, quando da remessa, já havia sido emitida a respectiva nota fiscal de venda ou não.

Em sua nova resposta de 19/12/11 o contribuinte informou que "... nessa etapa não existe emissão de nota fiscal de venda..." confirmando que não se tratam de créditos sobre fretes de venda.

Por outro lado, a recorrente reitera que:

"Com relação aos itens (1) - frete de transferência entre estabelecimentos e item (2) - frete de semiacabado para industrialização e (4) - frete de produto acabado para armazém, as razões que demonstram a improcedência das glosas perpetradas já foram amplamente expostas nos tópicos IV.1 a IV.4 e IV.5 (A), sendo que o direito creditório da Recorrente encontra amparo no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/04 e Lei nº 10.637/04, uma vez que este frete constitui custo do seu processo produtivo.

Já quanto ao crédito tributário apurado em decorrência da glosa efetuada sob a rubrica do item (3) – frete para material promocional – não é objeto da presente defesa, uma vez que a Recorrente decidiu pagá-lo, de acordo com o tópico III.1.

No entanto, a recorrente tem razão apenas no que diz respeito ao direito de crédito em relação aos dispêndios incorridos com frete de produtos semiacabados ou em elaboração para industrialização entre estabelecimentos.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme precedente adiante ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006(...)

FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS.

ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo. (...)" (Processo nº 10925.000822/2007-05; Acórdão nº 9303-009.982; Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello; sessão de 22/01/2020) "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013(...) CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE.

POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(...)REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.

MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

POSSIBILIDADE.

Geram direito aos créditos da não-cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do sujeito passivo, quando esses insumos dão direito a crédito. Intelecção do REsp 1.221.170/PR. (...) (Processo nº 16692.729270/2015-80; Acórdão nº 3301-008.484; Relator Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira; sessão de 25/08/2020).

Assim, voto por reverter a glosa em relação aos dispêndios incorridos com frete de produtos semiacabados ou em elaboração para industrialização entre estabelecimentos.

E) Contas Contábeis nºs 421230031 E 421230032 - “despesas com armazenagem”

Consoante análise do TVF, verifica-se que:

5) **Contas Contábeis nº 421230031 e nº 421230032 – Despesas com Armazenagem:** A legislação prevê o crédito de PIS e de COFINS na armazenagem de mercadoria na operação de venda. Em que pese a resposta do contribuinte de que se tratavam de “despesas com armazenagem de produtos até a disponibilização, da agenda do cliente para recepcioná-los”, a análise dos documentos comprobatórios apresentados revelaram ser notas fiscais de serviços de empresas transportadoras, cuja descrição dos serviços prestados (“diárias”, “descarga, separação, carga e diárias”; “diárias de veículos” e “serviços de baixar carga, separar carga, novo carregamento e diárias”) não se configuram como armazenagem, motivo pelo qual tais créditos também serão glosados.

Todas essas diferenças foram apuradas conforme “Demonstrativo de Créditos Glosados” anexo, que também é parte integrante e indissociável deste termo, e serão glosados.”

Verifica-se que a autoridade administrativa reitera que os serviços descritos nas notas fiscais emitidas pelas empresas que prestaram serviços à recorrente, de “diárias”, “descarga, separação, carga e diárias”; “diária de veículos” e serviços de baixar carga, separar carga, novo carregamento e diárias” não configuram armazenagem.

No entanto, argumentou a recorrente, em relação a armazenagem “que os créditos lançados nas contas contábeis nºs 421230031 e 421230032 de fato referem-se a despesas de armazenagem”.

Nesse sentido, a recorrente defende que existem serviços que são complexos e abarcam a realização de outras atividades, meio para a sua efetiva consecução, sendo este exatamente o caso da armazenagem. Conforme preleciona João Carlos Quaresma Dias, “a

armazenagem é constituída por um conjunto de funções de recepção, descarga, carregamento, arrumação e conservação de matérias-primas, produtos acabados ou semiacabados”<sup>1</sup>.

Isso porque não há como armazenar determinada mercadoria sem movimentá-la, ou seja, sem proceder a sua descarga do caminhão que efetuou o transporte até o local de depósito, separando-a de acordo com o gênero do produto e em função do tempo que ficará depositada, bem como a carregando novamente quando da finalização da prestação dos serviços.

Ademais, o serviço de armazenagem é cobrado mediante o cálculo de diárias, de acordo com o número de dias em que a mercadoria permaneceu no depósito do prestador de serviços.

Não restam dúvidas, portanto, que a armazenagem é um serviço complexo, que abarca todas as atividades descritas nas notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços da Recorrente.

Tanto é assim que a Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o ISSQN, ao tratar do serviço de armazenamento, elenca textualmente a carga, descarga, arrumação de qualquer espécie, como se denota do item 11.04 da sua lista de serviços anexa, verbis:

“11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie”.

Dessa forma, os dispêndios atinentes às despesas com serviços logísticos e aquelas relacionadas ao porto nas operações de exportação devem sim conferir direito ao crédito, posto que absolutamente necessárias para que o produto deixe a fase de produção e seja posto à venda, adequando-se com esmero ao conceito de insumo crivado no art. 3º, inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02:

“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 fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;”

Assim, o voto vencedor consignado no acórdão nº 3402-002.443, de relatoria do ilmo. Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, deixa bem claro a questão em tela, vejamos:

<sup>1</sup> Logística Global e Macrológica. Lisboa: Edições Sílabo. 2005.

“Foram também glosados valores de pagamentos relativos a “Armazenagem Exterior” e “Gastos com Exportação”, os quais, no entendimento da autoridade fiscal, não se enquadrariam no prescrito pelo art. 3º, inciso, IX, da Lei nº 10.833/2003. Por sua vez, consta da Informação Fiscal que tais serviços consistem em:

a) Serv. Emissão de NF de armazenagem e de importação; b) Serv. Mediação de Equipamentos Armazéns Portuários; c) Serv. Transporte prod. Granel de inflável – diárias; d) Serviços prestados de carregamentos no Porto de Rio Grande.

Analisando referida descrição, tem-se que a glosa não procede com relação aos itens “b”, “c” e “d”, acima listados, pois que efetivamente tratam de transportes de produtos acabados destinados a exportação (ou de transporte destinado a produção, o que redundaria no crédito por força do conceito de insumo), ou ainda, pertinentes aos serviços de armazenagem como no caso de medição dos equipamentos dentro dos armazéns o que é inerente a própria armazenagem, e, finalmente, a parte final do transporte e armazenagem, que é o carregamento do produto para embarque de exportação.

[...] Merece, assim, ser parcialmente afastada a glosa afastada a glosa dos créditos calculados sobre os itens acima (Serv. Medição de Equipamentos Armazéns Portuários; Serv. transporte prod. Granel de inflável – diárias, Serviços prestados de carregamento no Porto de Rio Grande), mantendo-a sobre dispêndios com Serviços de emissão de NF de armazenagem e de importação.”

Diante disso, a recorrente defende que as despesas portuárias elevadas com elevação portuária, estufagem, movimentação, posicionamento, e rolagem de contêineres, inspeção de carga, contratação de agenciadoras marítimas, configuram dispêndio imprescindível à conclusão do processo produtivo, sem o qual todo o produto seria perdido e a empresa não conseguiria se manter no mercado.

Nesse sentido, acrescento o entendimento jurisprudencial do CARF sobre o tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

(...)INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS.

CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua

integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária, possibilitando o direito a crédito do PIS e da Cofins. (...)” (Processo nº 11080.906101/2013-92; Acórdão nº 3301-008.875; Relator Conselheiro Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes;

Redatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 23/09/2020)

Especificamente em relação aos serviços de cargas e descargas, adoto o entendimento do Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008(...) SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO" Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.” (Processo nº 13830.903548/2011-43;

Acórdão nº 3201-006.766; Relator Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo; sessão de 24/06/2020)

Diante dessas considerações, voto por reverter a glosa em relação aos dispêndios incorridos com “armazenagem”.

#### **Da exigência de juros de mora sobre multa punitiva**

Alega a recorrente que não é cabível a exigência de juros de mora sobre a multa punitiva.

No entanto, em relação ao tema supracitado, transcrevo o entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, refletido no acórdão nº 9101-00539, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, in verbis:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se

compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.

74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)." A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

**JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL** - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral." Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a)

Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA.

LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min.

Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Por esta razão, afastado a alegação da recorrente de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa.

#### **Do pedido de diligência**

A recorrente reitera o pedido de diligência para demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa. Nesse sentido, formula os seguintes quesitos:

1. Para efeito da Lei nº 6.404/76 e normas regulamentares qual o conceito de custo, despesas e encargos?
2. Custo e custo de produção são termos sinônimos?
3. Após o processo de produção, industrialização ou fabricação, quando se obtém o produto acabado, ainda é possível a empresa despendar valores classificados como custo ou custo de produção?
4. É possível afirmar que todos os Custos de Produção são necessários e indispensáveis à produção do produto fabricado pela empresa destinado à venda?
5. Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo crédito não fora reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização.
6. Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização.
7. Todos os serviços glosados são indispensáveis à atividade produtiva da Recorrente?
8. Especificamente com relação aos “Fretes Sobre Vendas ao Exterior”, lançados na conta contábil 421090101, é possível afirmar que uma vez que todos os transportadores contratados possuem domicílio no Brasil? Os referidos serviços foram prestados pelas empresas brasileiras DHL EXPRESS (BRAZIL) LTDA, VLF LOGISTICA DE CARGAS DO BRASIL LTDA - EPP, FEDERAL EXPRESS CORPORATION, JECAP TRANSPORTES E LOGISTICA LTDA, cadastradas, respectivamente, nos CNPJs

sob os números 58.890.252/0030-58, 06.285.439/0001-94, 00.676.486/0001-82, 58.337.486/0004-80?

9. A Recorrente faz jus aos créditos das contribuições descontadas em relação às despesas com frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior?

Ocorre que, a diligência não se presta para produzir provas de responsabilidade das partes ou colher juízo de terceiros sobre a matéria em litígio, mas a trazer aos autos elementos que possam contribuir para o deslinde do processo.

Pois como se sabe, a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo deferir diligência ou perícias quando entendê-las necessárias ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

Ressalta-se que tal procedimento é determinado quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos e/ou providências. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Com efeito, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada.

Ademais, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, entendo a diligência como prescindível, por isso, indefiro o referido pedido.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos créditos: (i) Conta Contábil nº 421090101 - "Fretes Sobre Vendas Ao Exterior"; (ii) Conta Contábil nº 421090006 - "Fretes e Carretos PJ" apenas em relação aos dispêndios incorridos com frete de produtos semiacabados ou em elaboração para industrialização entre estabelecimentos; (iii) Contas Contábeis nºs 421230031 E 421230032 - "despesas com armazenagem", desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**