



Processo nº 19991.000042/2007-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3302-013.020 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente FERTILIZANTES MITSUI S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 170 CTN.
INOCORRÊNCIA.

O ônus da prova nos casos de pedidos de restituição, resarcimento e compensação é do contribuinte, nos termos do artigo 373, do CPC, com objetivo de demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Fabio Martins de Oliveira, Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Larissa Nunes Girard (Presidente em Exercício). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pela Conselheira Larissa Nunes Girard.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto relatório da decisão de primeira instância:

O interessado transmitiu o PER/DCOMP nº 20577.98123.030506.1.5.11-5899, no qual pede resarcimento no valor de R\$ 1.154.160,58, relativo a crédito de COFINS não cumulativa – mercado interno - do 4º trimestre de 2005 (fls. 01 e seguintes);

Posteriormente transmitiu as DCOMP's nº 19011.11791.240508.1.3.11-2673, 23560.33194.100608.1.3.11-6420 e 03805.13267.130608.1.3.11-9406, visando compensar os débitos nas declarados, com o crédito supra citado. Essas declarações foram selecionadas para tratamento manual por meio do presente processo;

A DRF-Poços de Caldas/MG emitiu Despacho Decisório, no qual reconhece o direito creditório no valor de R\$ 1.056.600,51, e homologa parcialmente as compensações pleiteadas (fls. 35 e seguintes), com base no Termo de Verificação Fiscal e no Despacho Decisório constantes do processo 19991.000037/2007-25;

No citado Relatório de Verificação Fiscal, o auditor relata, em síntese, o seguinte:

- a) a auditoria derivou de verificação da regularidade de diversos pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos protocolizados pela contribuinte, referentes ao período compreendido entre 07/2004 e 03/2006. O presente processo trata do 3º trimestre de 2004;
- b) a fiscalizada foi intimada (DOC 08), entre outras coisas, a comprovar o efetivo pagamento dos valores contabilizados a título de serviços de frete tomados junto às empresas de transporte de cargas ali relacionadas, bem como a apresentar os respectivos contratos de prestação de serviços de transporte;
- c) em resposta (DOC 09), a fiscalizada afirmou não possuir contrato firmado com as transportadoras elencadas no termo de intimação. Foram também apresentadas (DOC 14) cópias dos comprovantes de pagamento dos fretes tomados junto às transportadoras;
- d) é de se estranhar a inexistência de contratos firmados entre a fiscalizada e as transportadoras que lhe prestavam os serviços de frete. Trata-se não só de despesa da ordem de milhões de reais ao ano, mas de um serviço essencial ao funcionamento da empresa. Há que se lembrar que a fiscalizada é empresa de grande porte, com faturamento na faixa da centena de milhões de reais ao ano, e que certamente não alcançou a sua pujante fatia de mercado adotando práticas baseadas apenas na confiança;
- e) em relação aos comprovantes de pagamento apresentados, constatou-se que foram feitas diversas transferências bancárias da fiscalizada para as transportadoras, cujos valores não coincidiam com os discriminados nos conhecimentos de transporte. É possível que cada comprovante de transferência bancária estivesse englobando mais de um conhecimento de transporte, razão pela qual a fiscalizada foi intimada (DOC 15) a apresentar, de forma individualizada, o comprovante de quitação de cada conhecimento de transporte;
- f) em resposta (DOC 16), a fiscalizada apresentou relatórios analíticos onde faz a correlação entre cada transferência bancária e os respectivos conhecimentos de transporte por ela abrangida. Trata-se, todavia, de documento produzido unilateralmente, sem a manifestação expressa das respectivas transportadoras dando a quitação dos fretes;
- g) enviamos, então, ofício (DOC 17) à Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, solicitando informar se as treze transportadoras ali relacionadas possuíam o registro nacional de transportador rodoviário de carga – RNTRC, válido para o período de 07/2004 a 03/2006;
- h) em resposta (DOC 18), a ANTT informou o seguinte: (i) a Tecnozém Armazéns Gerais Ltda. (CNPJ 02.745.557/0001-87), a Transportadora Rodo Braga Ltda. (CNPJ 05.849.383/0001-90) e a JFC Transportadora Ltda. (CNPJ 06.334.061/0001-71) nunca possuíram o RNTRC; (ii) a Transportadora do Carlão Ltda. (CNPJ 04.286.451/0001-98) solicitou cadastro no RNTRC em 22/06/2006, mas ainda não obteve o registro; (iii) a Transcinco Transportes Rodoviários Ltda. (CNPJ 00.967.577/0001-77) obteve o RNTRC somente em 06/07/2006; (iv) a TH Transportes Ltda. (CNPJ 05.563.749/0001-60) obteve o RNTRC somente em 07/03/2007;
- i) assim sendo, das treze empresas de transporte inicialmente investigadas, passamos a focar a nossa atenção apenas nas seis transportadoras acima elencadas. A elas foi enviado termo de intimação (DOCS 19, 28, 34, 41, 47 e 52), bem como levantadas cópias de suas DIPJ e das DIRPF de seus sócios. Do conjunto das informações obtidas foi possível constatar o seguinte para período entre 07/2004 a 03/2006: (i) cinco transportadoras não possuíam nenhum veículo de transporte de cargas, e a outra possuía

apenas um; (ii) os serviços de frete prestados à fiscalizada foram subcontratados junto a transportadores autônomos, ou junto a outras empresas transportadoras; (iii) o reduzido rendimento anual declarado por cada um dos sócios das seis transportadoras é totalmente incompatível com o suposto volume de negócios daquelas empresas, o que corresponde a fortes indícios de se tratarem de interpostas pessoas; (iv) a receita bruta declarada por quatro transportadoras é praticamente do mesmo valor do somatório dos conhecimentos de transporte emitidos a favor da fiscalizada, fato esse que indica ser esta a sua única cliente; (v) em quatro transportadoras não havia sequer um único empregado registrado, o que, aliado à inexistência ou insuficiência de veículos de transporte de carga em seu nome, evidencia a ausência de estrutura administrativa para gerir o negócio;

j) os veementes indícios acima enumerados nos levam a concluir que houve abuso, em tese, da personalidade jurídica das transportadoras, e que a fiscalizada não só estava ciente disso, como foi a responsável direta pelo fato;

k) a fiscalizada foi, então, novamente intimada (DOC 61) a comprovar, relativamente às seis transportadoras antes citadas, a efetiva prestação dos serviços de frete, bem como o seu efetivo pagamento;

l) em resposta (DOC 62) a fiscalizada apresentou declarações, com data atual, firmadas pelas seis transportadoras, onde afirmam que os conhecimentos de transportes foram todos devidamente quitados através de transferências bancárias;

m) há que se notar que todas as declarações possuem o mesmo padrão de elaboração, à exceção de carimbos e assinaturas dos respectivos signatários, indicando terem sido elaboradas pela mesma pessoa, certamente um funcionário da fiscalizada. Tal fato corrobora a nossa tese de abuso de personalidade jurídica, na medida em que revela que as respectivas transportadoras, em tese, sequer possuíam à época um controle do eventual fluxo de trabalho e de recursos, ficando tudo a cargo da fiscalizada, o que revela não uma relação comercial convencional, mas a hierarquização típica de uma relação de trabalho;

n) tendo em vista o fato de a fiscalizada ainda não haver apresentado os conhecimentos de transporte referentes ao período entre 07/2004 a 12/2004, procedemos a sua intimação (DOC 63) para que o fizesse;

o) em resposta (DOC 64), a fiscalizada apresentou os documentos solicitados;

p) por tudo isso, deve ser glosado da base de cálculo do resarcimento de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, o total de fretes contratados junto a pessoas físicas pelas transportadoras acima citadas, mais o total de fretes sem documentos comprobatórios, mais a margem de lucro (% agregado) relativos aos fretes contratados junto a pessoas jurídicas, conforme planilhas em anexo. No cálculo dessas margens de lucro, havendo dúvida sobre o percentual a ser aplicado, serão levados em consideração os menores valores informados pelas supostas transportadoras em suas respostas, por se constituir em condição mais favorável à fiscalizada;

q) no tocante à classificação das mercadorias vendidas, conclui-se que como consequência da desclassificação de receitas da condição de isentas, os fretes correspondentes só poderão ser passíveis de compensação na contabilidade, não podendo ser objeto de resarcimento;

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 17 e seguintes), na qual alega que os argumentos de defesa são os mesmos da manifestação de inconformidade apresentada no processo 19991.000037/2007-25. Nessa constam as seguintes alegações, em síntese:

a) o agente fiscal concluiu que teria havido prática de abuso de personalidade jurídica pelas transportadoras e que este teria sido “orquestrado” pela impugnante. Contudo, que elementos teriam levado o agente fiscal a tal conclusão?

b) na verdade, tais elementos estão dispersos no termo de verificação fiscal apresentado, razão pela qual tiveram que ser pinçados pela impugnante, e podem ser assim

resumidos: (i) em algumas transportadoras, ausência de registro de veículos em seu nome no RENAVAM; (ii) suposta ausência de capacidade contributiva dos sócios das transportadoras;

(iii) o fato de alguns sócios não auferirem renda proveniente das suas respectivas transportadoras; (iv) inexistência de contrato formal firmado entre a impugnante e as empresas transportadoras contratadas; (v) receita anual das transportadoras oriunda quase que exclusivamente dos fretes realizados para a impugnante; (vi) não coincidência entre os valores dos conhecimentos de transporte e as transferências bancárias realizadas; (vii) irregularidade das seis empresas transportadoras perante a ANTT, diante do que seriam inidôneos os conhecimentos de transporte por elas emitidos; (viii) declarações de quitação dos fretes confeccionados num mesmo padrão de elaboração, implicando dizer que seriam “arranjos”;

c) todavia, o fato de uma empresa não possuir veículos de transporte em nome próprio não leva à impossibilidade da prestação dos serviços contratados, já que, até por previsão legal dos RICMS de cada estado da federação, a subcontratação de serviços de transporte é permitida. Esse é o caso das seis transportadoras em questão, que funcionam muito mais como agenciadoras de transporte de carga, pois centralizam a oferta de fretes e os distribuem entre as pessoas jurídicas e pessoas físicas (autônomos) interessados e disponíveis.

Tal agenciamento decorre do fato de que muitos transportadores que chegam com carga ao local de destino, não possuem previamente contratado o frete para o retorno ao local de origem.

Procuram eles, então, a empresa agenciadora a fim de obter o frete para o retorno;

d) no que tange às supostas inconsistências entre os rendimentos declarados pelos sócios das transportadoras e o faturamento auferido pelas suas respectivas empresas, nada se pode dizer, senão que a destinação dos valores auferidos por determinada empresa incumbe tão-somente aos diretamente interessados. Isto não pode trazer consequências para a impugnante. Assim, se há ou houve omissão de receita por parte das transportadoras, cumpre a estas provar o contrário. Não se pode, contudo, transferir para a impugnante uma responsabilidade que não lhe cabe. O Fisco, por sua vez, poderia fiscalizar tais empresas e, se fosse o caso, autuá-las. Jamais responsabilizar a impugnante por eventuais equívocos das transportadoras contratadas;

e) diante do que já foi exposto cabe uma nova indagação: que provas fez a fiscalização de que haveria, efetivamente, qualquer ingerência por parte da impugnante nas empresas de transporte averiguadas? Ora, tudo o que a fiscalização fez neste sentido foi, simplesmente, conjecturar. Não foram anexados ao auto de infração ora impugnado, por exemplo: (i) e-mails com determinação de preços a serem praticados; (ii) declarações das empresas transportadoras que demonstrem, no mínimo, indícios de subordinação de qualquer espécie à fiscalizada; (iii) documentos comuns, como planejamentos financeiros ou operacionais; (iv) transferências bancárias das transportadoras para a impugnante. Nada disso.

O agente fiscal, pura e simplesmente, e sem nenhuma razão, chegou à equivocada conclusão de que teria havido abuso de personalidade jurídica e, a partir daí, contaminou seu raciocínio, que, aliás, *data venia*, está completamente destoado da realidade;

f) em relação ao pagamento pelos serviços de frete, conforme comprovado pelos documentos em anexo, todas as transferências bancárias realizadas conferem exatamente com os totais individuais de conhecimentos de transporte emitidos pelas seis transportadoras mencionadas pelo auditor. O fato é que, para uma correta análise de suas respectivas quitações, os conhecimentos de transporte devem ser analisados em conjunto com os relatórios de notas convertidas em duplicatas, os extratos bancários de movimentação diária e os extratos bancários com movimentação mensal. Somente com a análise conjunta destes documentos será possível aferir, com precisão, a quitação, pelo exato valor, dos documentos fiscais emitidos;

g) a fiscalização também incorreu em mais um equívoco ao informar que, para a empresa Transportadora do Carlão Ltda., não havia sido encontrada qualquer transferência bancária. Referida situação é facilmente explicável, pois todos os transportes realizados pela empresa em questão foram executados pela filial cujo CNPJ está registrado sob o número 04.286.451/0002-79, sendo que os respectivos pagamentos, como é comum no meio comercial, foram efetuados em nome da matriz, cujo CNPJ é 04.286.451/0001-98;

h) no que tange às irregularidades das transportadoras contratadas perante a ANTT, é de se questionar: teria a impugnante condições de consultar a regularidade das empresas que contrata perante a ANTT, caso lhe fosse fornecido algum número de inscrição?

Em pesquisa no *site* da ANTT, a impugnante pôde verificar a inexistência de qualquer campo para uma pesquisa como esta. Ora, como, então, se poderia penalizar a empresa contratante por supostas irregularidades que absolutamente não lhe dizem respeito e pela existência das quais lhe é imediatamente impossível aferir? Na realidade, sendo certo que, no caso sob exame, a impugnante afigura-se, indiscutivelmente, como contratante de boa-fé, o único ônus que a ela poderia ser atribuído seria o de provar — e isso já foi definitivamente provado acima — que os serviços de frete contratados foram efetivamente prestados. Nada mais;

i) outra questão a ser rebatida diz respeito às declarações de quitação dos conhecimentos de transporte, as quais teriam um mesmo padrão de elaboração, o que levaria à suposição de que teriam sido confeccionadas por uma mesma pessoa, possivelmente um funcionário da fiscalizada. Ora, em momento algum a impugnante negou o fato de que tais declarações tenham sido elaboradas por uma mesma pessoa, funcionária da fiscalizada.

Referido expediente, por sua vez, não deveria causar estranheza, na exata medida em que foi a impugnante quem solicitou às transportadoras tais declarações. Na verdade, havendo necessidade de comprovar a quitação de todos os conhecimentos de transporte emitidos pelas transportadoras fiscalizadas, a impugnante nada mais fez do que solicitar (e não exigir) às mesmas que prestassem a referida declaração. Porém, a fim de facilitar o trabalho requerido e evitar declarações equivocadas, enviou um modelo que poderia ser assinado e devolvido. Nada mais;

j) em relação às margens de lucro informadas pelas seis transportadoras, e utilizados pelo auditor para lavrar o auto de infração, o certo é que não se mostra correto glosa créditos de PIS e de COFINS da impugnante, com base em respostas informais fornecidas pelas transportadoras fiscalizadas. Percorrendo a trilha seguida pela fiscalização, poder-se-ia chegar a situações absolutamente absurdas, caso alguma das empresas tivesse informado possuir uma margem de lucro de 100%. Imagine-se o impacto tributário!!! Ora, mesmo um percentual de 35%, como foi o caso da maior margem utilizada, mostra-se totalmente desconexo da realidade econômica brasileira. As informações prestadas, percebe-se, basearam—s em dados e análises subjetivas, sem qualquer amparo em documentação fiscal probante.

Utilizá-las com o fim ora aplicado, seria o mesmo que tributar um cidadão em decorrência de um “boato de cidade pequena”;

k) na seqüência, e para mostrar às escâncaras o absurdo da tese fiscal acerca do abuso de personalidade jurídica supostamente orquestrado pela impugnante, há duas indagações irrespondíveis: (i) se todas as empresas transportadoras trabalham, em tese, sob subordinação da impugnante, por que existem margens de lucro tão distintas, variando entre 8% e 35%? (ii) se há subordinação, não seria razoável supor que a impugnante determinaria que fossem informados percentuais de lucro mínimos?

l) quanto às despesas de frete glosadas por uma suposta inexistência de sua realização, deve-se dizer que, na verdade, estão elas amparadas na contabilidade por documentos fiscais idôneos, que refutam qualquer possibilidade de desconsideração. A impugnante anexa cópia de todos os conhecimentos de transporte emitidos pelas seis empresas averiguadas. Urge, portanto, neste particular, retificar integralmente a autuação sofrida,

para que, no mínimo, sejam excluídos da base de cálculo da glosa de PIS e de COFINS estes valores, os quais, a toda prova, podem e devem ser considerados como base legítima;

m) de outro lado, veja-se, também, que existem inúmeros erros na apuração dos fretes subcontratados. Com efeito, diversos fretes considerados como prestados por pessoas físicas foram, na realidade, efetuados por pessoas jurídicas. Ora, mais que uma mera confusão, referidos erros maculam o trabalho de apuração realizado, na exata medida em que, para pessoas físicas, não seria cabível o direito ao aproveitamento de créditos no regime não cumulativo;

n) por fim, mas não por menor importância, cumpre ressaltar que fiscalização também incorreu em erro na mensuração das supostas margens de lucro, que serviram de base para a apuração da base de cálculo para a glosa dos créditos da COFINS e de PIS, pois a fiscalização utilizou o método do “cálculo por fora”. Por esta metodologia as margens de lucro ainda não estariam incluídas nos preços de frete praticados, o que, a toda prova, mostra-se absurdo.

É o relatório.

A 2^a Turma da DRJ/JFA, mediante o acórdão nº 09-22.753, em 04 de março de 2009 (e-fls. 184), julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE DESPESAS.

Deve-se afastar a parcela da exigência correspondentes às despesas de frete que a impugnante conseguiu comprovar, e manter-se aquela que permanece sem comprovação.

Solicitação Deferida em Parte

A recorrente foi notificada em 15 de abril de 2020 (e-fls 202), e interpôs Recurso Voluntário em 27 de abril de 2020 (e-fls. 203), no qual aduz, em síntese: i) o sobrerestamento do presente processo até julgamento do Recurso interposto no processo nº 12963.000.390/2007-01; ii) a realização de diligência para suprir as provas que faltam ao processo e que foram razão da improcedência parcial da manifestação de inconformidade, face ao princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro , Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A controvérsia reside em questões processuais: i) sobrerestamento do presente processo administrativo, face a dois processos que são relacionados à fiscalização ocorrida, originária das autuações de glosa de despesas de frete, e exação de parcela de IRPJ e CSLL; ii) pedido de diligência para suprir a parcela aqui cobrada, que foi mantida pela decisão de primeira instância por falta de comprovação, e, em consequência, ausência da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Pois bem, em partes.

Sobrestamento

Em que pese a minha sincera inclinação ao sobrestamento de processos umbilicalmente relacionados, a título da preservação da coerência das decisões proferidas em sede desse tribunal administrativo – quando efetivamente há essa interligação, para além de não ser o presente caso, os dois processos administrativos citados pela recorrente já foram julgados pelo CARF.

Em consulta ao sistema de pesquisa de acórdãos, no processo nº 12963.000.390/2007-01, é possível verificar que o mérito já foi julgado, pelo Acórdão nº 1301-000.818:

Processo nº	12963.000390/2007-01
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-000.818 – 3 ^a Câmara / 1 ^a Turma Ordinária
Sessão de	01 de fevereiro de 2012
Materia	IRPJ.
Recorrente	Fertilizantes Mitsui Ltda.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – IRPJ.

Ano-calendário: 2004, 2005 e 2006.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA PELA INSTÂNCIA ORDINÁRIA. DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se reputa ofensivo aos princípios que informam o processo administrativo fiscal o fato de a decisão impugnada indeferir pedido de diligência para comprovação de despesas deduzidas pela contribuinte quando se imputa como dever da contribuinte trazer ao conhecimento da autoridade julgadora os elementos de prova. A alegação de ofensa ao princípio da verdade material fica prejudicada tendo em vista que os documentos não foram juntados sequer extemporaneamente.

REGRAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA AGRAVADA. DECISÃO DA DRJ QUE AFASTA A SIMULAÇÃO RELATIVA AOS FRETES. SUBISISTÊNCIA DO AGRAVAMENTO.

Com a parcial procedência da decisão proferida pela DRJ, que afastou a glosa atinente à desconsideração da personalidade jurídica de algumas transportadoras que teriam agido apenas para dissimular a real subordinação hierárquica à recorrente e com isso possibilitar a dedução de despesas, o fundamento para aplicação da multa de 150% não foi afastado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Conselheiro relator.

Bem como, o processo administrativo relativo à exação de PIS, foi julgado, mediante o Acórdão 3801-000.705:

Processo n.º	19991.000037/2007-25
Recurso n.º	268.651 Voluntário
Acórdão n.º	3801-000.705 – 1^a Turma Especial
Sessão de	7 de abril de 2011
Materia	PIS NÃO-CUMULATIVO - RESSARCIMENTO
Recorrente	FERTILIZANTES MITSUI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
INEXISTÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL. Não há previsão legal para sobrestrar processo administrativo fiscal enquanto pendente o julgamento de outro processo.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.
PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

DILIGÊNCIAS. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS DE FRETE.
INDEFERIMENTO.

Indefere-se a diligência requerida com o intuito de verificar a comprovação das despesas de frete, visto que o ônus da prova do direito creditório é do sujeito passivo e não da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
Vencido o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva que entendeu ser a competência para julgamento da 1^a Seção.

Verificados tais processos, não há que se falar em sobrerestamento do presente litígio para deslinde definitivo de controvérsias outras umbilicalmente relacionadas às que aqui foram tratadas.

Do mérito

Ainda que subsistido o pedido de sobrerestamento, o recorrente apresenta as razões pelas quais entende necessária a realização de diligência, com objetivo de suprir a falta de provas, que foi o embasamento utilizado pela instância superior para manutenção da exação tributária.

Entendo que bem caminhou a decisão da DRJ, considerando, não só a clareza com que foram abordados os fatos e os documentos analisados – ainda que em processo recomposto por sua natureza física e não eletrônica, mas também meu posicionamento sobre ônus da prova.

Sem delongas, entendo que nos casos de pedido de restituição, ressarcimento e compensação, cabe o ônus da prova ao contribuinte, face ao artigo 373, do Código de Processo Civil, para sustentar e ratificar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, nos termos do artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Por tais razões, me utilizo das razões apontadas na decisão de base, com a reserva de que o recurso apresentado pelo recorrente diz respeito somente à parcela da glosa mantida, a qual mantenho, por inexistência probatória do alegado:

A manifestação de inconformidade é tempestiva e preenche os requisitos de admissibilidade, assim dela conheço.

Tanto o despacho decisório, quanto a manifestação de inconformidade fazem referência ao processo 19991.000037/2007-25, que será julgado nesta mesma sessão. O presente voto leva em consideração a documentação acostada no referido processo.

No julgamento da impugnação relativa aos autos de infração de IRPJ e CSLL, constantes do processo administrativo nº 12963.000390/2007-01, foi prolatado o

Acórdão 09-20.170 – 2^a Turma da DRJ/JFA, cujo relatório, elaborado pelo Julgador Marcelo Cuba Netto, transcrevo a seguir, visto que soluciona grande parte da lide em questão:

“1) Do Pedido de Diligência

Os elementos carreados aos autos pelo auditor e pela impugnante são suficientes para formação do convencimento do julgador, logo, deve-se indeferir o pedido de diligência, por prescindível (art. 18, caput, do Decreto 70.235/72).

2) Da Glosa da Margem de Lucro das Transportadoras

Ao longo de seu termo de verificação fiscal, a autoridade procurou demonstrar as razões pelas quais entendeu ter havido abuso de personalidade jurídica por parte das seis transportadoras circularizadas durante a auditoria, e que a ora impugnante não só estava ciente disso, como foi a responsável direta pelo fato. De acordo com o auditor, tal abuso de personalidade teria se dado em virtude de as contabilidades das seis transportadoras serem meros prolongamentos da contabilidade da fiscalizada, não representando despesas efetivas, mas meras transferências interna corporis. Considerando haver provado a sua tese, a autoridade glosou das despesas com serviços de frete incorridas pela contribuinte, o percentual referente às margens de lucro informadas pelas seis transportadoras.

Assim, pelo que foi afirmado, é possível concluir que o auditor entendeu que as seis transportadoras citadas não possuíam personalidade jurídica autônoma, sendo, em verdade, meros departamentos inseridos na estrutura administrativa da pessoa jurídica da contribuinte. E se aquelas seis transportadoras não possuíam personalidade jurídica própria distinta da personalidade jurídica da autuada, haveria que se concluir, como fez a autoridade, que os fretes foram contratados diretamente pela ora impugnante, sendo assim cabível a glosa da parcela das despesas de frete correspondente à margem de lucro das aludidas transportadoras.

Os elementos trazidos aos autos pelo auditor para demonstrar a sua tese são, em síntese, os seguintes: (i) cinco transportadoras não possuíam nenhum veículo de transporte de cargas, e a outra possuía apenas um; (ii) os serviços de frete prestados à fiscalizada foram subcontratados junto a transportadores autônomos, ou junto a outras empresas transportadoras; (iii) o reduzido rendimento anual declarado por cada um dos sócios das seis transportadoras é totalmente incompatível com o suposto volume de negócios daquelas empresas, o que corresponde a fortes indícios de se tratarem de interpostas pessoas; (iv) a receita bruta declarada por quatro transportadoras é praticamente do mesmo valor do somatório dos conhecimentos de transporte emitidos a favor da fiscalizada, fato esse que indica ser esta a sua única cliente; (v) em quatro transportadoras não havia sequer um único empregado registrado, o que, aliado à inexistência ou insuficiência de veículos de transporte de carga em seu nome, evidencia a ausência de estrutura administrativa para gerir o negócio.

O fato de as seis transportadoras não possuírem veículos de transporte de carga, ou os possuírem em número insuficiente, em nada corrobora a tese da autoridade, já que ela mesma verificou que, em razão de ter havido subcontratação, os serviços de frete foram efetivamente prestados por outras pessoas físicas (transportadores autônomos) e pessoas jurídicas transportadoras.

Quanto aos demais elementos acima arrolados, representam eles meros indícios de que as seis transportadoras não possuíam personalidade jurídica própria. Com tais indícios em mãos, o auditor deveria ter aprofundado as investigações, ao invés de lavrar desde logo o auto de infração. Nesse sentido, a fim de provar a sua tese, o auditor deveria investigar, entre outras coisas, se os supostos sócios das seis transportadoras atuavam, em verdade, como interpostas pessoas sob subordinação hierárquica na estrutura administrativa da contribuinte.

Se fosse esse o caso, estaria provado que as seis transportadoras não possuíam personalidade jurídica autônoma, e que portanto seus “sócios” (interpostas pessoas) tinham na realidade uma relação de trabalho, e não comercial, para com a contribuinte.

É preciso, todavia, não confundir a subordinação hierárquica existente na organização administrativa de uma mesma pessoa jurídica, com a subordinação de uma pessoa jurídica em relação a outra, decorrente da posição dominante de uma sobre a outra.

No primeiro caso há um vínculo trabalhista da pessoa física subordinada em relação à pessoa jurídica que a contratou. No segundo caso o vínculo não é trabalhista, podendo ser tanto societário como econômico.

A subordinação será societária quando uma pessoa jurídica mantiver junto a outra direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, e o poder de eleger a maioria de seus administradores (sociedades controladora em relação à sociedade controlada - art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76).

A subordinação será econômica quando uma pessoa jurídica depender da outra para sobreviver no mercado, como por exemplo, no caso das revendedoras de veículos novos em relação à fabricante desses veículos. Nesse caso, como é sabido, as revendedoras de automóveis subordinam-se aos ditames da indústria, sob pena de perderem a concessão. O mesmo ocorre em muitos outros segmentos da economia.

Mas o importante a ressaltar aqui é que, mesmo havendo subordinação de uma pessoa jurídica em relação a outra em razão da posição dominante de uma sobre a outra, as personalidades jurídicas de ambas as empresas permanecem distintas uma da outra, diferentemente do que ocorre com os “sócios” (interpistas pessoas) de uma empresa que efetivamente encontram-se na estrutura administrativa de uma outra empresa.

Pois bem, no caso sob exame, ao invés da subordinação hierárquica que supôs ter havido o auditor, pode muito bem ter havido mera subordinação econômica das seis transportadoras citadas perante a posição dominante que a contribuinte mantinha sobre elas.

Pois, se como verificou o auditor, as seis transportadoras tinham como único ou principal cliente a ora impugnante, é natural supor que elas se subordinavam economicamente a esta. E como visto, tal subordinação econômica, ao contrário da subordinação hierárquica (trabalhista), não implica a desconsideração da pessoa jurídica subordinada.

Há que se reconhecer que nem sempre é fácil distinguir entre subordinação hierárquica e subordinação econômica. A jurisprudência, com base na súmula nº 331 do TST, tem entendido que há relação trabalhista, e não comercial, quando o serviço prestado pela empresa contratada estiver compreendido na atividade-fim da empresa contratante. Nesse caso, como a relação é tida como de trabalho, e não comercial, pode a autoridade fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa contratada (vide mensagem voto ao § 4º do art. 6º da Lei nº 10.593/2002, acrescentado pelo art. 9º da Lei nº 11.457/2007 – a chamada Emenda 3).

Por tudo o que foi exposto, deve-se afastar a glosa procedida pela autoridade.

3) Da Glosa dos Fretes não Comprovados

O demonstrativo de fls. 10027/10042 relaciona as despesas de frete que a autoridade considerou como não comprovados pela contribuinte. Por outro lado, a defendant junta às fls. 3285/5894 documentos que, segundo ela, comprovam a efetividade da “imensa maioria” das despesas de frete.

Do confronto entre o demonstrativo elaborado pelo auditor e os documentos acostados pela interessada, verifica-se que a grande maioria das despesas de frete permanece sem comprovação, uma vez que a impugnante não acostou aos autos os documentos necessários para tanto, quais sejam, as notas fiscais da prestação do serviço e/ou os respectivos conhecimentos de transporte de carga, acompanhados da prova de sua efetiva quitação, pois este foi o critério adotado pela autoridade para considerar como comprovada a despesa. A seguir apresenta-se um resumo do que ora foi apurado:

a) JFC Transportadora Ltda. – continuam sem comprovação as seguintes despesas de frete:

Data	Nº da Nota Fiscal	Nº do Conhecimento	Valor
13/03/2006	048.295	000.171	141,00

13/03/2006	048.296	000.172	329,00
13/03/2006	048.297	000.173	322,00
13/03/2006	048.294	000.174	141,00
13/03/2006	048.298	000.174	329,00

Total das despesas de frete comprovadas: **1.262,00**

- b) Tecnozém Armazéns Gerais Ltda. – todas as despesas de frete relacionadas no demonstrativo permanecem sem comprovação, com exceção das seguintes:

Data	Nº da Nota Fiscal	Nº do Conhecimento	Valor
29/07/2004	14975	13402	1.445,74
29/07/2004	14976	13403	334,11
29/07/2004	14984	13412	1.268,66
29/07/2004	14985	13413	334,11
30/07/2004	14986	13414	1.258,16
30/07/2004	14987	13415	334,11
30/07/2004	15013	13421	477,30
30/07/2004	15015	13423	525,03

Total das despesas de frete comprovadas: **5.977,22**

- c) TH Transportes Ltda. - todas as despesas de frete relacionadas no demonstrativo permanecem sem comprovação, com exceção das seguintes:

Data	Nº da Nota Fiscal	Nº do Conhecimento	Valor
09/07/2004	115061	971	19,50
09/07/2004	115062/63/64	972	19,50
15/07/2004	3988	984	891,00
16/07/2004	115290	988	2.250,00

Total das despesas de frete comprovadas: **3.180,00**

d) Trans-cinco Transportes Rodoviários Ltda. - todas as despesas de frete relacionadas no demonstrativo, sem exceção, permanecem sem comprovação. Total das despesas de frete comprovadas, R\$ 0,00;

e) Transportadora do Carlão Ltda. - todas as despesas de frete relacionadas no demonstrativo, sem exceção, foram comprovadas pela interessada. Total das despesas de frete comprovadas, R\$ 160.502,50;

f) Transportadora Rodo Braga Ltda. - todas as despesas de frete relacionadas no demonstrativo permanecem sem comprovação, com exceção da seguinte:

Data	Nº da Nota Fiscal	Nº do Conhecimento	Valor
18/09/2004	4950/51	713	2.000,00
Total das despesas de frete comprovadas:			2.000,00

Por fim, quanto à alegação da defendante segundo a qual o auditor cometeu diversos erros em seu levantamento, ao considerar como prestados por pessoas físicas fretes que foram prestados por pessoas jurídicas, deve-se dizer que tais erros, acaso tenham realmente ocorrido, não prejudicam o resultado apurado pela fiscalização. Pois não importa, para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se o frete foi efetivamente prestado por pessoa física ou jurídica. O que importa é a comprovação, ou não, da despesa de escriturada pela contribuinte.

A tabela a seguir apresenta, por trimestre, e para cada uma das seis transportadoras circularizadas, o total das despesas de frete que permanecem sem comprovação:

Período	JFC	Tecnozém	TH	Trans-cinco	Carlão	Rodo Braga	Total
3º Trim/2004	0,00	88.907,97	14.079,84	60.802,67	0,00	31.761,00	195.551,48
4º Trim/2004	0,00	395.099,71	71.567,52	116.620,36	0,00	0,00	583.287,59
1º Trim/2005	0,00	0,00	0,00	6.251,39	0,00	0,00	6.251,39
2º Trim. 2005	0,00	0,00	0,00	31.396,02	0,00	0,00	31.396,02
3º Trim/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4º Trim/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1º Trim/2006	728,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	728,00

4) Conclusão

Tendo em vista o exposto, voto pela procedência parcial do lançamento, conforme demonstrativos a seguir:

Período	Lucro Real Apurado pela Contribuinte ¹	Infrações Apuradas pela Fiscalização ²	IRPJ e Adicional Lançados ³	Infrações Mantidas ²	IRPJ e Adicional Mantidos ³	IRPJ e Adicional Excluídos ⁴
3º Trim/2004	11.140.063,66	639.505,10	159.876,27	195.551,48	48.887,87	110.988,40
4º Trim/2004	8.473.951,34	943.375,95	235.843,99	583.287,59	145.821,90	90.022,09
1º Trim/2005	358.959,62	188.135,52	47.033,87	6.251,39	1.562,85	45.471,02
2º Trim. 2005	-247.012,18	247.012,18	0,00	31.396,02	0,00	0,00
3º Trim/2005	653.788,32	214.872,62	53.718,15	0,00	0,00	53.718,15
4º Trim/2005	1.986.572,23	292.655,90	73.163,97	0,00	0,00	73.163,97
1º Trim/2006	-135.015,28	135.015,28	0,00	728,00	0,00	0,00
Total	2.660.572,55	569.636,25	817.214,48	196.272,62	373.363,64	

Período	Infrações Apuradas pela Fiscalização ²	CSLL Lançada ⁵	Infrações Mantidas ²	CSLL Mantida ⁶	CSLL Excluída ⁷
3º Trim/2004	639.505,10	57.555,45	195.551,48	17.599,63	39.955,82
4º Trim/2004	943.375,95	84.903,83	583.287,59	52.495,88	32.407,95
1º Trim/2005	188.135,52	16.932,19	6.251,39	562,63	16.369,56
2º Trim. 2005	247.012,18	0,00	31.396,02	2.825,64	-2.825,64
3º Trim/2005	214.872,62	19.338,53	0,00	0,00	19.338,53
4º Trim/2005	292.655,90	26.339,03	0,00	0,00	26.339,03
1º Trim/2006	135.015,28	0,00	728,00	65,52	-65,52
Total	2.660.572,55	205.069,03	817.214,48	73.549,30	131.519,73

1 - conforme auto de infração de fls. 4/14;

2 - conforme item 3 deste Voto;

3 - aplicação da alíquota de 15% sobre o valor das infrações mantidas, mais adicional de 10%

sobre as infrações mantidas;

4 - IRPJ e adicional lançados menos IRPJ e adicional mantidos;

5 - conforme auto de infração de fls. 15/22;

6 - aplicação da alíquota de 9% sobre as infrações mantidas;

7 - CSLL lançada menos CSLL mantida

Sobre o valor do IRPJ e CSLL mantidos incidem multa qualificada (150%) e juros de mora.”

Na linha do Acórdão acima transcrita, com o qual comungo inteiramente, serão desconsideradas no presente processo, as glosas efetuadas pela autoridade fiscal relativas a:

1) “fretes contratados de pessoas físicas”, visto que, como se demonstrou, foram na verdade contratados de pessoas jurídicas;

2) margem de lucro (%) agregado), relativa aos fretes contratados de pessoas jurídicas.

Também do Acórdão acima, constata-se que para o 4º trimestre de 2005, não restou valor em aberto, relativo a pagamentos de fretes não comprovados.

Assim a planilha de apuração de PIS e COFINS mercado interno glosado (fl. 165 do processo 19991.000037/2007-25), passa a ter os seguintes valores:

PLANILHA DE APURAÇÃO DE PIS E COFINS MERC. INTERNO GLOSADO

PA	(1) Total de fretes glosados	(2) Fretes não passíveis de resarcimento	Total de fretes a excluir (1)+(2)	PIS glosado (3)*1,65%	Cofins glosado (3)*7,6%
4º Trim/2005	0	87.520,32	87.520,32	1.444,08	6.651,54

Por consequência a planilha de apuração de COFINS a ressarcir (fl. 166 do processo 19991.000037/2007-25), e fl. 18 do presente processo, passa a ter os seguintes valores:

PLANILHA DE APURAÇÃO DE COFINS A RESSARCIR					
	Mercado interno		Mercado externo		
PA	(1) Solicitado	(2) Glosado	Concedido (1)-(2)	(1) Solicitado	(2) Glosado
4º TRIM/2005	R\$ 1.154.160,58	R\$ 6.651,54	R\$ 1.147.509,04	R\$ 1.400,74	R\$ 0

Pelo exposto e considerando que o presente processo trata da análise do PER/DCOMP nº 20577.98123.030506.1.5.11-5899, que pleiteia crédito relativo ao mercado interno, voto pela procedência parcial da manifestação de inconformidade e pelo reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 1.147.509,04 (R\$ 1.056.600,51 já reconhecido no despacho decisório + R\$ 90.908,53 apurado neste voto), ficando desde já homologadas as compensações pleiteadas, até o limite do crédito reconhecido.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro