



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

Processo nº 10070.000828/2005-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.215 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2014
Matéria COFINS Não-cumulatividade
Recorrente E D & F MAN BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 01/03/2005

COFINS-EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. É vedado ao exportador de mercadorias com o fim específico de exportação creditar-se de COFINS em relação às despesas vinculadas a essa operação, inclusive o frete.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Fábيا Regina Freitas - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Monica Elisa de Lima, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Marcio Canuto Natal e Fábيا Regina Freitas (Relatora).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ED&F MAN BRASIL S/A contra Acórdão n. 13-32.862, de 17 de janeiro de 2010 (fls. 492/501), proferido pela 5ª Turma da DRJ/RJ2, que manteve o indeferimento do direito creditório pleiteado (R\$ 452.940,89) relativo as declarações eletrônicas de compensação (Dcomp) às fls. 01/03 do PA n. 10070.000828/2005-19 (principal) e às fls. 01/03 do PA n. 10070.000993/2005-62 (apenso – retificada as fls. 17/19).

A Delegacia a quo, analisando a manifestação de inconformidade apresentado pelo contribuinte, bem como a documentação acostada (conhecimentos de transporte, notas fiscais/faturas de serviços de transporte e seus anexos, fls. 174/192) concluiu que os créditos da COFINS não cumulativa relativos a custos e despesas relacionados ao frete no primeiro trimestre de 2005 não poderiam ser utilizados na compensação de débitos do IRPJ e da CSLL. Isso porque não há direito à apropriação do crédito da não-cumulatividade da COFINS relativo aos gastos da empresa comercial exportadora com frete de mercadoria adquirida no mercado interno com fim específico de exportação. O acórdão *a quo* encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COFINS. CREDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPENSACAO. DESPESAS COM FRETE. ACESSORIO. MERCADORIA SEM DIREITO A CREDITO.

Não faz jus à apropriação de créditos não-cumulativos da COFINS o gasto com frete, pago no transporte de mercadoria que não dá direito ao aproveitamento de ditos créditos, destinada ao adquirente, empresa comercial exportadora, exclusivamente com o fim específico de exportação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

De se destacar que a DRJ alertou que o fundamento utilizado pela Delegacia de origem para o indeferimento do aproveitamento do crédito, qual seja, insuficiência do saldo credor para a compensação efetivada, não seria o principal motivo para o indeferimento do pedido do aproveitamento do crédito, já que haveria nos autos questão que “sobreleva à própria determinação do valor ou da capacidade probante dos documentos apresentados” para a utilização dos créditos da não cumulatividade da COFINS.

De fato, a decisão recorrida, alterando substancialmente os motivos do indeferimento do crédito, e adentrando à essência do próprio direito à compensação, concluiu que tal direito seria inexistente, afastando, de plano, todas as alegações da contribuinte em sua manifestação de inconformidade, consubstanciadas nas seguintes razões:

a) os créditos permitidos na sistemática não-cumulativa da COFINS devem refletir todas as despesas e os custos que colaboram direta ou indiretamente na atividade empresarial geradora das receitas, pois o art. 1º da Lei nº 10.833/2003 define a hipótese de incidência da COFINS como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica";

b) bem por isso, a não-cumulatividade da COFINS é mais ampla que a prevista para o IPI e o ICMS, pois na sua análise o intérprete deve levar em consideração a relação entre as despesas incorridas e as receitas auferidas (artigo 195 da CF/88 e artigo 1º da Lei nº 10.833/2003), e não as operações de circulação de mercadorias e de produtos industrializados;

c) assim, conclui-se que para efeito de apuração de créditos da COFINS não-cumulativa devem ser consideradas todas as despesas incorridas pelo contribuinte para o desenvolvimento da atividade empresarial geradora de receitas, nos termos dos artigos 1º, 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003, e alínea "b" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, como é o caso do frete;

d) a existência das despesas incorridas com o frete jamais foi contestada pelo Despacho Decisório, tendo os créditos sido glosados aparentemente pela não apresentação dos conhecimentos de transporte, documentos esses não exigidos pela Lei nº 10.833/2003 para a apuração dos créditos da COFINS não-cumulativa;

e) o requerente é pessoa jurídica que se dedica à comercialização no mercado interno e internacional de commodities agrícolas, e, no exercício de suas atividades empresariais, adquire no mercado interno mercadorias que serão destinadas ao exterior;

f) no caso concreto, todos os gastos incorridos com "fretes" são imprescindíveis para o transporte das mercadorias comercializadas pelo requerente, representando, portanto, despesa essencial vinculada ao próprio desempenho da atividade empresarial geradora de receitas;

g) até porque, todos os gastos com frete são suportados pelo requerente, seja como "custo" das mercadorias adquiridas para revenda, seja como "despesa" nas vendas das mercadorias, sendo inequívoco, nessas condições, o direito do requerente aos créditos calculados sobre os gastos incorridos com "fretes", nos termos dos incisos I ou IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003;

h) os gastos incorridos com fretes, em sua grande maioria, se referem aos serviços de transportes contratados, por conta e ordem do requerente, para levar os produtos do local onde estão

os seus fornecedores diretamente para os portos por onde serão exportados (exportação indireta);

i) o frete pago nas operações de remessas para exportação sempre estará relacionado a uma operação de venda, ainda que, em razão da logística adotada, a entrega do produto ocorra em um momento posterior à operação de remessa para exportação, e, portanto, essas operações realizadas por conta e ordem do requerente não se referem a meras transferências ou remessas de mercadorias, mas, efetivamente, a operações de venda;

j) ou seja, mesmo nessas situações de exportações indiretas, os serviços de transporte contratados estão diretamente vinculados às operações de venda, e, portanto, ao desempenho da atividade geradora de receita, sendo legítimo o direito ao aproveitamento dos créditos da COFINS não-cumulativa, até mesmo porque suportados pelo requerente justamente para aproximar a mercadoria do consumidor, na maioria das vezes, localizado no exterior;

k) de modo a legitimar os créditos apurados no primeiro trimestre de 2005, o requerente apresenta, neste momento, cópia das relações dos despachos emitidos pelas pessoas jurídicas prestadoras dos serviços de transporte (documentos anexos das notas fiscais/faturas de serviços de transporte emitidas), suficientes para comprovar a efetiva existência das despesas incorridas com fretes;

l) nem se alegue que seria supostamente necessária a apresentação dos conhecimentos de transporte para a legitimação dos créditos apurados, pois, o conhecimento de transporte é um documento exigido pela legislação do ICMS exclusivamente para o controle e acompanhamento deste tributo relativamente aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como para o aproveitamento de créditos do ICMS não-cumulativo;

m) aliás, vale insistir, a existência das aquisições de serviços de transportes não foram sequer contestadas pelo Despacho Decisório, muito embora, não obstante, o requerente esteja juntando aos autos parcela significativa dos conhecimentos de transporte, relativos às despesas incorridas com frete, que serviram de base para a apuração dos créditos da COFINS não-cumulativa no I o trimestre de 2005;

n) de qualquer modo, o requerente informa que continua com o trabalho de levantamento de outros elementos relacionados às despesas incorridas com "fretes" no período questionado, de modo a afastar quaisquer dúvidas quanto à legitimidade dos créditos apropriados, razão pela qual pede a juntada posterior de documentos, inclusive, para o caso de as autoridades administrativas entenderem necessários;

o) ante o exposto, requer-se o acolhimento da Manifestação de Inconformidade, para que seja reconhecida a totalidade do direito creditório pleiteado, homologando-se as compensações declaradas”.

Em face da conclusão da DRJ, a contribuinte recorre ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio do Recurso Voluntário (fls. 564 a 574), reafirmando os seus argumentos outrora já apresentados, inovando apenas no seguinte:

- A Recorrente possui direito ao crédito, uma vez que o art. 17 da Lei 11.033/04, que trata, atualmente, do crédito nas operações desoneradas em questão, pelo princípio da posterioridade tácita, não traz limitação às operações da Recorrente;

- A Recorrente, efetivamente, realiza vendas de mercadorias e serviços no mercado interno, sendo que em relação aos serviços prestados a terceiros - logística e transporte – a Recorrente contrata os transportadores, cujo crédito cuida o presente processo;

- Por fim, a Recorrente provou a aquisição de serviços no I o trimestre de 2005, conforme subitens 5.3.1 a 5.3.8.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fábiana Regina Freitas

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972, assim dele tomo conhecimento.

O que se verifica tanto no recurso voluntário, como no memorial trazido por ocasião do presente julgamento, é que o contribuinte tenta desviar o debate dos autos para uma suposta premissa equivocada no sentido de que no primeiro trimestre de 2005 a empresa não teria auferido receitas decorrentes de venda no mercado interno. O ponto central para o indeferimento do aproveitamento do crédito não foi esse, mas o fato de que o crédito pleiteado pela contribuinte decorreu do COFINS sobre o frete de mercadoria adquirida internamente para o fim específico de exportação, situação em que a legislação expressamente veda o aproveitamento desse crédito.

Assim, a despeito da tentativa do contribuinte em demonstrar que no primeiro trimestre de 2005 efetuou vendas de mercadorias no mercado interno, o que, com a devida vênia, não resta demonstrada pela documentação por ele anexada nos autos (DACON anexada não indica receita com venda de mercadorias no mercado interno e a DIPJ juntada, como bem analisada pela DRJ dá conta que a

receita com esse espécie de operação foi nula), não restou dúvidas e nem foi possível ser infirmada a afirmação de que “a mercadoria (açúcar), adquirida junto aos respectivos produtores, foi destinada à empresa interessada com o **"fim específico de exportação"**, e, nesses termos, não há, na forma da legislação, direito ao aproveitamento de créditos por parte do adquirente sobre as aquisições correspondentes”.

Também resta irretocável, na análise dessa relatora, a assertiva da DRJ no sentido de que “*Em que pese o relato que procura dar a impressão de que o manifestante é o "exportador indireto", não deixando claro quem, de fato, seria o "exportador direto" da mercadoria adquirida (açúcar), a indicação de que a empresa tem por atividade "aproximar a mercadoria do consumidor, na maioria das vezes, localizado no exterior, já nos serve para nos dar, pelo menos, uma pista de que, que, na hipótese dos autos, o contribuinte interessado funciona, na verdade, como uma sociedade comercial exportadora"*”.

Sobre este tema, não resta nenhuma dúvida de que todos os créditos da COFINS relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor, e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente da mercadoria não pode se creditar da COFINS, por força do que dispõe § 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzido.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I exportação de mercadorias para o exterior;

II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

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

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplicase somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Veja, no caso em tela, que “*é o próprio interessado quem reconhece a sua condição de comercial exportadora, do que decorre, como já visto, a impossibilidade de creditar-se sobre os valores despendidos em suas compras de açúcar, ao informar, na Ficha 12 do DAICON ("Apuração dos créditos da COFINS Regime Não-Cumulativo", v. fls. 46/47), a inexistência de qualquer valor a título de créditos a descontar sobre "Bens para Revenda" (v. linha 01), denotando, por conseguinte, que tal direito efetivamente não existe, porque, de fato, a mercadoria (açúcar) foi destinada ao requerente, sociedade comercial exportadora, com o fim específico de exportação, e, nesses termos, na forma da legislação acima colacionada, inexistente qualquer possibilidade tendente ao aproveitamento de créditos sobre as operações de compra de açúcar em favor do adquirente*”.

Assim, atuando a recorrente no caso concreto como uma simples empresa comercial exportadora e tendo ela incorrido nas mesmas despesas de frete de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, não teria direito ao creditamento das despesas com frete e armazenagem à luz do dispositivo legal supra. E não o tem simplesmente porque a norma de regência (§ 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, acima reproduzido) é clara ao proibir a apuração de crédito **vinculado à receita de exportação** das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, independente de haver ou não, para a despesa incorrida, previsão legal de creditamento, quando vinculada às demais receitas. E, ainda, porque sendo a apropriação dos créditos da não-cumulatividade decorrentes de renúncia fiscal, a norma de regência deve ser interpretada de forma restrita, em obediência ao que determina o art. 111 do CTN, sendo vedada sua interpretação extensiva.

Por outro lado, também irretocável a decisão *a quo* quando aduz que *ao desmembrar as despesas com frete, tratando-as como dissociadas da própria aquisição do açúcar, pretendendo a apropriação dos créditos da COFINS não-cumulativa sobre tais despesas, o contribuinte incorreu em planejamento tributário, efetuado ao arrepio de toda a legislação que rege a matéria, aqui devidamente referenciada*. Assim, entendo também que não deve decorrer desse planejamento qualquer direito ao aproveitamento dos créditos, eis que inexistentes.

Quanto à documentação trazida pelo recorrente entendo estar totalmente prejudicada qualquer análise a respeito de valores, períodos ou mesmo autenticidade da despesa incorrida. Isso porque, como já exposto do entendimento ora manifestado decorre a inexistência de qualquer crédito da COFINS não-cumulativa sobre as despesas de frete de que tratam os conhecimentos de transporte e demais documentos anexados pelo contribuinte ao processo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário.

Fábia Regina Freitas - Relator

CÓPIA