



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

Processo n° 10183.720113/2008-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.654 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

VENDAS A PESSOA FÍSICA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há previsão legal para isenção da Cofins da receita de venda realizada para pessoa física com o fim específico de exportação.

RATEIO PROPORCIONAL. COMERCIAL EXPORTADORA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Por expressa determinação legal, é vedado apurar e utilizar créditos vinculados a receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO.

Por expressa previsão legal, a partir de agosto de 2004, o crédito presumido da não pode ser objeto de ressarcimento em dinheiro e nem utilizado para compensar outros débitos do contribuinte.

CRÉDITOS. DESPESAS. VINCULO COM A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CONDIÇÃO.

As despesas com direito ao crédito do PIS e vinculadas à receita de exportação são as únicas que integram o cálculo do rateio proporcional para estabelecer o valor do crédito ressarcir em dinheiro.

DESPESAS COM MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado ao exportador de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação creditar-se de PIS em relação às despesas vinculadas a esta operação.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. CEREALISTAS. IMPOSSIBILIDADE.

O direito à apuração e ao aproveitamento de crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas alcança exclusivamente os estabelecimentos industriais, não havendo previsão para os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, inclusive cerealistas que classificam, limpam, secam e armazenam grãos.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa determinação legal, é vedado a atualização monetária e a incidência de juros Selic no ressarcimento da Cofins não cumulativa.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CRÉDITO NOVO.

Tendo a RFB utilizado, para cálculo do valor a ressarcir, o valor da despesa de frete informado no pedido de ressarcimento, excluindo os valores glosados, novos valores de despesa de frete não podem ser incluídos em sede de manifestação de inconformidade ou de recurso voluntário, por tratar-se de pedido novo, não apreciado pela RFB.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes e Fabiola Cassiano Keramidas, que davam provimento também quanto ao item 3 do voto condutor do acórdão, e o conselheiro Jonathan Barros Vita que dava provimento também quanto aos itens 1 e 3 do voto condutor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 26/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Paulo Guilherme Déroulède, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Jonathan de Barros Vita.

Relatório

No dia 31/01/2006 a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, já qualificada nos autos, ingressou com pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa, previsto no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, relativo ao 3º o trimestre de 2005. Vinculado ao crédito foi apresentado declarações de compensação.

A DRF em Cuiabá - MT deferiu, em parte, o pedido da interessada, conforme Relatório e Despacho Decisório de fls. 251/271, pelas seguintes razões: alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação em face de vendas a pessoas físicas com o fim exclusivo de exportação; alteração do valor dos créditos presumidos agroindústria; glosas de despesas de depreciação; vedação de créditos relativos a fretes; ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação; e a inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros.

Inconformada com esta decisão, a empresa ingressou com a manifestação de inconformidade, cujas razões estão resumidas no acórdão recorrido nos seguintes termos:

a) para a apuração dos créditos à receita de exportação é facultada a escolha entre a apropriação direta e o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, este último o adotado pela contribuinte;

b) todas as operações de vendas com o fim específico de exportação, inclusive aquelas feitas a pessoas físicas que exportaram as mercadorias adquiridas, geram direito ao crédito;

c) são desenvolvidas atividades de produção de mercadorias para a alimentação humana e animal, conforme processo descrito;

d) há direito ao crédito presumido calculado sobre o total de aquisições efetuadas de pessoas físicas e jurídicas com suspensão das contribuições, ainda que aplicadas na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, e tais créditos podem ser utilizadas para a compensação com outros tributos e contribuições;

e) o cálculo do "crédito presumido agroindústria" foi efetuado pelo auditor de forma descentralizada, o que contraria o disposto no art. 15 da Lei n. 9.779/1999, sendo que deveria ter sido considerado o total da aquisição de insumos originários de pessoas físicas no período e, ainda, que deveriam ser contempladas todas as aquisições utilizadas no processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM;

f) "as Leis 10.637, 10.833 e 10.925/2004 não fazem qualquer restrição sobre a realização e manutenção do crédito presumido quando aplicados a mercadorias exportadas, donde se deduz que o aproveitamento por compensação ou ressarcimento não poderá ser objeto de restrições por parte da Receita, conforme consta no artigo 2º do ADI nº 15/2005";

g) há direito em "realizar crédito sobre todos os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção, seja industrialização de óleo e farelo de soja, seja na produção de milho e soja beneficiada";

h) a glosa dos créditos das despesas com fretes sobre vendas, referente ao transporte de adubo e cloreto de potássio altera o critério de apuração de créditos adotado pela contribuinte, que é o rateio proporcional, para o método de apropriação direta dos custos;

i) foi alterado pelo auditor-fiscal o critério de rateio de custos, despesas e encargos com direito a créditos, na proporcionalidade da receita bruta total auferida, conforme adotado pela contribuinte, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;

j) pode ser mantido o crédito de Cofins sobre a totalidade de fretes suportados pela contribuinte e vinculados às operações de exportação, diretas ou indiretas;

k) há créditos decorrentes de aquisições de serviços de transporte não utilizados, sendo requerido seja aceita a apresentação extemporânea de demonstrativos e documentos;

l) os créditos devem ser corrigidos pela Selic.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS indeferiu a solicitação da interessada, nos termos do Acórdão nº 04-20.557, de 21/05/2010, cuja ementa abaixo se transcreve.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

No caso de declarações de compensação, o litígio no âmbito do Processo Administrativo Fiscal regulado pelo Decreto n. 70.235/1972 somente se instaura se as razões da manifestação de inconformidade forem pertinentes e versarem sobre assuntos sobre os quais recaia a competência das delegacias de julgamento.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A análise de normas segundo os princípios constitucionais é atribuição do Poder Judiciário, cabendo aos agentes fazendários o cumprimento da legislação em vigor.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DEMONSTRATIVOS.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal as provas documentais devem ser apresentadas junto com a impugnação.

CRÉDITOS DE COFINS. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

Os créditos relativos à contribuição para o Cofins só são reconhecidos no caso de as operações estarem balizadas nas estritas raías das prescrições legais.

CRÉDITOS. VALORAÇÃO.

A valoração dos créditos é efetuada na forma disposta na legislação, não incidindo juros compensatórios no caso de ressarcimento de créditos de Cofins.

Ciente desta decisão em 09/07/2010, a interessada ingressou, no dia 05/08/2010, com o recurso voluntário de fls. 432/493, no qual repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

No dia 06/10/2011 a empresa apresentou ao CARF “Pedido Aditivo ao Recurso Voluntário” para juntar aos autos relação de aquisição de serviços de transportes, segunda ela, não considerados pela fiscalização na base de cálculo para o crédito referente ao 3º trimestre de 2005 – COFINS.

Na sessão do dia 23/07/2013, o julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência (Resolução nº 3302-000.352) para a RFB tomar as seguintes providências:

1- juntar cópia da petição inicial do Mandado de Segurança nº 0007535-93.2011.4.01.3600;

2- juntar cópia das decisões proferidas, tanto pelo juízo de primeira instância como pelo Tribunal Regional Federal / Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos relacionados ao referido Mandado de Segurança, podendo juntar cópia de certidão de objeto e pé.

3- opinar sobre a existência de concomitância de objeto deste processo com o objeto do referido Mandado de Segurança;

4- dar ciência à recorrente desta Resolução e do resultado da diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº 7.574/11 para manifestação.

Realizado a diligência, a DRF de Cuiabá – MT respondeu aos referidos quesitos nos seguintes termos:

ITEM 1

Juntei às fls. 487 a 523 cópia da petição inicial referente ao Mandado de Segurança nº 000753593.2011.4.01.3600.

ITEM 2

Pela movimentação processual juntada às fls. 524 a 528, o Juízo de 1ª instância concedeu em parte a segurança, havendo apelação de ambas as partes do processo. Até o momento, não consta registro de julgamento no âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. A sentença do Juízo de origem já está anexada às fls. 529 a 535.

ITEM 3

O presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins - Não Cumulativa - exportação, relativos ao 3º trimestre de 2005, com os quais a contribuinte pretendeu compensar débitos de IRPJ e CSLL (PA 12/05). Tal pedido foi deferido parcialmente pelo Serviço competente desta DRF (Despacho Decisório nº 1512/13 - fls. 258/265). Como pontuou o i. Conselheiro Relator, parte da glosa decorre da alteração do

rateio dos créditos vinculados à exportação, em face de vendas a pessoas físicas com fim específico de exportação.

Por meio do Mandado de Segurança nº 000753593.2011.4.01.3600, a contribuinte busca provimento judicial que lhe garanta o direito aos créditos que foram utilizados na dedução dos débitos resultantes das vendas (com fim de exportação) a pessoas físicas, realizadas nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Portanto, apesar da identidade parcial de matéria, concluo que não há concomitância de objeto do presente processo administrativo com o da ação judicial nº 000753593.2011.4.01.3600, porquanto se referem a períodos de apuração distintos. Ou seja, as decisões proferidas no âmbito da aludida ação judicial não alcançam a determinação dos créditos discutidos no presente processo.

Ciente do resultado da diligência, a empresa Recorrente se manifestou para dizer o seguinte:

“Sem ressalvas a serem efetuadas pela contribuinte, conforme confirmado pela DRF - Cuiabá em diligência efetuada, não há concomitância entre o objeto do processo administrativo 10183.720113/2008-43 e a ação judicial em mandado de segurança nº 000753593.2011.4.01.3600, por tratarem de períodos de apuração distintos”

O processo retornou ao CARF para prosseguir o julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele se conhece.

Como relatado, a empresa recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa e a RFB deferiu-o, em parte, pelas seguintes razões:

1- alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação em face de vendas a pessoas físicas com o fim exclusivo de exportação;

2- alteração do valor dos créditos presumidos agroindústria;

3- glosas de despesas de depreciação;

- 4- vedação de créditos relativos a fretes;
- 5- ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação; e
- 6- inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativas às exportações de terceiros.

Foi realizado diligência para apurar se há concomitância deste processo com o Mandado de Segurança nº 000753593.2011.4.01.3600. A resposta foi negativa, pelas razões que consta na Informação Fiscal SECAT DRF-Cuiabá nº 0320/13, transcritas no Relatório.

Em seu Recurso Voluntário, a empresa recorrente faz um arrazoado sobre os princípios da administração pública supostamente violados e sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, além de combater a quase totalidade das razões das glosas efetuadas.

Antes de adentrar no exame do mérito da lide é necessário dizer que não se conhece dos argumentos de inconstitucionalidade, trazidos pela recorrente, porque o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em sessão realizada no dia 08/12/2009, decidiu que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (*Constituição Federal, art. 102, I, "a" e III, "b", art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/1993*). Tal decisão resultou na edição da Súmula nº 2, abaixo reproduzida, cuja adoção é obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Passemos, agora, ao exame das matérias em litígio, que tratam das glosas de créditos que ocorreram em face de/da:

- 1- alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação em face de vendas a pessoas físicas com o fim exclusivo de exportação;
- 2- vedação de ressarcimento dos créditos presumidos agroindústria;
- 3- exclusão, no cálculo do crédito presumido, das aquisições feitas pelos estabelecimentos não industriais da recorrente, cuja mercadoria não foi transferida para um dos dois estabelecimentos industriais da Recorrente;
- 4- glosas de despesas de depreciação;
- 5- a glosa dos créditos das despesas com fretes sobre vendas, referentes ao transporte de adubo e cloreto de potássio;

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

6- ajustes na receita bruta e na receita de exportação, do valor da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação; e

7- inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros.

Além das contestações acima, a empresa Recorrente está pleiteando a incidência de juros Selic sobre o valor a ressarcir, inclusive sobre o valor que vier a ser reconhecido por este CARF, e protesta pela apresentação de provas relativas às despesas com fretes.

1- Exclusão da receita de exportação de vendas efetuadas a pessoas físicas com o fim específico de exportação no cálculo do rateio proporcional para determinar o crédito ressarcível.

A empresa considerou como receita de exportação, passível de ressarcimento de créditos, o valor das vendas efetuadas a pessoas físicas com o fim específico de exportação.

Alega a Recorrente que as vendas feitas a pessoas físicas exportadoras tiveram a comprovação de efetiva exportação como confirmou o auditor responsável pela diligência e, portanto, devem estar incluídas entre aquelas geradoras de crédito decorrentes da exportação.

A não incidência da Cofins ocorrerá sobre a receita de vendas da empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, conforme previsto no inciso III, do art. 6º da Lei nº 10.833/03. Pessoa física não é empresa e, muito menos, empresa comercial exportadora, a que se refere a Lei.

A receita das vendas de mercadorias realizadas pela Recorrente a pessoa física, conforme disse a decisão recorrida, para qualquer finalidade (consumo, revenda, exportação, etc.) está sujeita à incidência da Cofins, conforme determina o art. 1º da Lei nº 10.833/03. A receita assim auferida não é e nem se equipara a receita de exportação, por absoluta falta de previsão legal.

Portanto, a receita em questão, por não ser receita de exportação e ser receita de venda no mercado interno, integra a receita bruta total e não integra a receita de exportação, para fins de cálculo do crédito ressarcível.

2- Crédito presumido nas aquisições de Pessoas Físicas – Ressarcimento em dinheiro

Inicialmente, é preciso frisar que a discussão posta neste tópico não diz respeito ao valor do crédito presumido apurado pela Fiscalização. Esta matéria será apreciada em tópico específico.

Nesta parte a lide versa unicamente sobre as possibilidades de aproveitamento do crédito presumido.

A norma vigente no período de apuração do crédito presumido deste processo autoriza unicamente a dedução do mesmo de débitos da própria exação, sem previsão de ressarcimento em espécie ou de compensação com outros tributos. Ratifico, portanto, os fundamentos da decisão recorrida e a interpretação dada pelo ADI/SRF nº 15/2005, de que “o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa” e que o mesmo “não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento” por falta de previsão legal.

Mais, ainda, a autorização para compensação refere-se a créditos (normal ou presumido) apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e o crédito presumido aqui discutido, a partir de agosto de 2004, passou a ser apurado na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Por estas razões, ratifico a decisão recorrida, nesta parte.

3- Divergências de valores de crédito presumido da agroindústria

Alega a Recorrente que o cálculo do "crédito presumido agroindústria" foi efetuado pelo auditor de forma descentralizada, o que contraria o disposto no art. 15 da Lei nº 9.779/99, sendo que deveria ter sido considerado o total da aquisição de insumos originários, de pessoas físicas no período e, ainda, que deveriam ser contempladas todas as aquisições utilizadas no processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM. Além disso, que não há restrição legal sobre a realização e manutenção do crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas quando aplicados a mercadorias exportadas.

A alegação da Recorrente é no sentido de que no cálculo do crédito presumido deve-se incluir as aquisições feitas por todos os seus estabelecimentos, não apenas pelos estabelecimentos de Cuiabá – MT e Itacoatiara – AM, que a Fiscalização classifica como industriais, até porque os outros estabelecimentos, diz a Recorrente, também são indústrias na medida em que realizam o beneficiamento de grãos, realizando as operações de classificação, limpeza, secagem, armazenagem e controle de qualidade dos grãos de soja e milho.

As empresas que se dedicam à atividade de aquisição, classificação, limpeza e armazenagem de grãos para posterior revenda denominam-se “cerealistas”. As empresas cerealistas, por óbvio, não são empresas industriais. Prova disto é que a Lei nº 10.925/04, ao tratar do crédito presumido do PIS e da Cofins da agroindústria, autorizou a suspensão do PIS e da Cofins nas vendas realizadas por essas empresas (cerealistas) para pessoa jurídica tributada pelo lucro real, ou seja, obrigadas ao PIS e à Cofins pelo regime não cumulativo. Ou seja, a lei não autoriza a apuração e o aproveitamento de crédito presumido do PIS e da Cofins pelas empresas cerealistas. O destinatário do benefício é o estabelecimento industrial, mesmo antes da Lei nº 10.925/04, como é o caso dos autos.

No caso da Recorrente, ela possui estabelecimentos cerealistas e estabelecimentos industriais. Como disse a decisão recorrida, somente os estabelecimentos industriais produzem mercadorias destinadas ao consumo humano ou animal. Os estabelecimentos cerealistas apenas classificam, limpam, secam, armazenam e revendem grãos

(soja e milho) e, no caso da Recorrente, também os transfere para outros estabelecimentos da empresa.

Registre-se que foi admitido, no cálculo do crédito presumido feito pela Fiscalização, o valor das mercadorias (soja e milho) adquiridas de pessoas físicas e recebidas por transferência dos estabelecimentos cerealistas pelos estabelecimentos industriais da Recorrente, dando efetividade à Lei nº 10.637/02.

Portanto, não há que se falar que o procedimento da RFB contrariou as disposições do art. 15 da Lei nº 9.779/99, posto que os estabelecimentos cerealistas da Recorrente não têm direito ao crédito presumido da Lei nº 10.637/02.

4- Glosas de despesas de depreciação;

Como relatado, a recorrente requereu o ressarcimento de crédito de Cofins, previsto no art. 6º da Lei nº 10.833/03, que abaixo se transcreve.

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 aplica-se 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. (grifei).

§ 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.

O disposto no § 3º, acima reproduzido, não deixa nenhuma dúvida de que os créditos, apurados na forma do art. 3º da mesma Lei, passíveis de ressarcimento são aqueles “apurados em relação a custos, despesas e encargos **vinculados à receita de exportação**” e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado e à depreciação das máquinas e equipamentos usados no processo produtivo. É necessário haver vínculos entre a despesa com direito a crédito e a receita de exportação.

Portanto, a despesa realizada, prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/03, que gera direito a crédito de Cofins passível de ressarcimento é exclusivamente aquela vinculada à receita de exportação. Bastam estas duas condições (direito ao crédito e vínculo da despesa com a receita de exportação) porque é só isto que a lei exige. Atendido estas condições, o crédito pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/03.

A Recorrente exporta milho, soja e seus derivados. O milho e a soja são de produção própria ou adquiridos de terceiros. Os estabelecimentos cerealistas da Recorrente recebem os grãos, da lavoura própria ou adquiridos de terceiros, e os armazena, preparando-os previamente (classificação, limpeza e secagem). Parte desses grãos destina-se ao mercado interno e parte ao mercado externo. Portanto, todos os equipamentos utilizados na classificação, limpeza, secagem e armazenagem dos grãos, nos estabelecimentos cerealistas que transferiram soja ou milho para os estabelecimentos industriais da Recorrente, no 3º trimestre de 2005, estão vinculados à receita de vendas dos mesmos, tanto no mercado interno como no mercado externo. Sobre os encargos de depreciação dos equipamentos desses estabelecimentos, entendo que tem a Recorrente direito ao rateio proporcional do crédito vinculado à exportação, passível de ressarcimento, cabendo a ela Recorrente provar quais estabelecimentos efetuaram a transferência citada e o valor dos encargos de depreciação incorrido por cada um deles.

Por óbvio, não entra no rateio do crédito ressarcível os encargos de depreciação dos estabelecimentos cerealistas que não transferiram milho ou soja para estabelecimentos industriais da Recorrente, no 3º trimestre de 2005.

O mesmo tratamento deve ser dado ao crédito das despesas de depreciação reconhecido pela Fiscalização para a atividade de produção de soja e milho da Recorrente. Tais créditos também estão vinculados à receita de exportação e, portanto, devem ser considerados no cálculo do crédito ressarcível, a que se refere o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03.

Nesta parte, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário.

5- Créditos de fretes de adubos entre estabelecimentos da Recorrente.

Os créditos de fretes de adubo e cloreto de potássio foram glosados pelas seguintes razões:

No demonstrativo do contribuinte que relaciona as notas fiscais de fretes que compõem o DACON foi verificado que há fretes

relativos ao transporte de adubo e cloreto de potássio nos meses de 05/2005 a 11/2005 que totalizam R\$ 1.484.054,23.

O contribuinte informou que o adubo e o cloreto de potássio são destinados à Divisão Agro do Grupo Maggi, que são operações exclusivamente do mercado interno. Em razão disso, não geram créditos de exportação e não devem fazer parte do rateio proporcional dos créditos vinculados à exportação. O mesmo entendimento deve ser aplicado ao frete decorrente do transporte desses produtos.

Portanto, os fretes de 05/2005 a 10/2005 decorrentes do transporte de adubo e cloreto de potássio serão glosados como créditos de PIS/COFINS exportação.

O Despacho Decisório nº 1512-DRF-CBA tratou esta matéria nos seguintes termos:

Fretes - Adubo

No trimestre em pauta foram incluídas no DACON despesas com fretes relativos a transporte de adubo e cloreto de potássio. Conforme informação do contribuinte, referidos produtos são destinados à Divisão Agro do Grupo Maggi, cujas operações são realizadas exclusivamente no mercado interno. Destarte, o frete correspondente ao transporte dos mencionados produtos não gera créditos de exportação, devendo ser glosado (fl. 251, item 11).

Pelo que entendi, a RFB excluiu as despesas acima da base de cálculo do crédito ressarcível (na exportação) porque as mesmas não estão vinculadas à receita de exportação: vinculam-se exclusivamente a operações do mercado interno. Constam da relação de Notas Fiscais de frete sobre vendas, fornecida pela Recorrente. As mercadorias transportadas (adubo e cloreto de potássio) destinavam-se à Divisão Agro do Grupo Maggi, ou seja, é frete relativo a compra ou a transferência de insumos entre estabelecimentos da Recorrente ou de outra empresa do Grupo Maggi.

Portanto, aqui não se discute o direito de crédito destas operações, mas tão somente se o mesmo deve ou não integrar a base de cálculo do crédito ressarcível, ou seja, conforme já se disse acima (ao analisar as despesas de depreciação), se as despesas de frete estão ou não vinculadas à receita de exportação.

Em sua defesa, a empresa alega o seguinte:

Na análise do direito creditório da Recorrente o agente fiscal glosou o crédito das despesas com fretes sobre vendas, referentes o transporte de adubo e cloreto de potássio, destinadas a Divisão Agro do Grupo, por entender que se trata de operações no mercado interno, e por isso não gerariam crédito em face das exportações.

Todavia o argumento apontado pelo agente fazendário não procede, pois conforme já demonstrado, a recorrente optou para a apuração dos créditos vinculados a exportação, com base no

parágrafo 8º do artigo 3º da lei 10.833/2003, ou seja, pelo método de rateio proporcional a receita bruta auferida.

Ao optar pelo método de apuração dos créditos proporcional pela receita bruta auferida, a recorrente realiza créditos sobre o total das aquisições com direito a crédito no período, e apropria os créditos vinculando proporcionalmente o percentual da receita de exportação em relação ao total da receita bruta auferida no período.

Ao glosar os créditos apurados pela Recorrente pretende o agente fiscal alterar o critério de apuração dos créditos adotado pelo contribuinte, rateio proporcional para o método de apropriação direta dos custos, glosando créditos apurados pela Recorrente.

Também, por tais argumentos se insurge a contribuinte e requer seja reformada neste ponto o Despacho Decisório, que seja deferido o crédito glosado pelas razões aqui apontadas.

Vê-se, nas razões de defesa, que a Recorrente sequer tentou desconstituir a alegação da Fiscalização de que as despesas de fretes de adubo e de cloreto de potássio são operações vinculadas exclusivamente ao mercado interno. Este foi o motivo que levou a Fiscalização a excluir os créditos dos fretes do ressarcimento previsto no § 2º do art. 6 da Lei nº 10.833/03, por não atender o disposto no § 3º, do mesmo art. 6º - a despesa não está vinculada à receita de exportação.

Sem uma palavra e sem nenhuma prova do vínculo da despesa à receita de exportação, não há como acolher as alegações da Recorrente.

6- Exclusão da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação no cálculo do rateio proporcional para determinar o crédito ressarcível.

No cálculo do crédito ressarcível, a RFB excluiu, tanto da receita bruta total como da receita de exportação, o valor da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação pela seguinte razão, nas suas palavras:

Analisando a sistemática em relação às operações de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, a exportação dessas mercadorias, classificadas no CFOP 7501-Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, bem como os benefícios concedidos, verificou-se que, para quem vende com fim específico de exportação, a operação já é considerada como exportação, com os benefícios das desonerações das contribuições de PIS/COFINS das operações anteriores, e, para quem recebe com fim específico de exportação e exporta, atua como intermediário, devendo confirmar a exportação, não tendo nenhum crédito na entrada e nem débito na saída, pois a mesma mercadoria não pode gerar benefício de exportação novamente. Nesse sentido, o § 4º do art. 6º da Lei 10833/2003 veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação no caso de aquisição de mercadorias com

fim específico de exportação e conseqüentemente as receitas de exportação dessas mercadorias não podem ser computadas como Receitas de Exportação Normal para efeito do rateio proporcional de créditos vinculados à exportação.

Em resumo, a operação de entrada e saída como um todo não pode afetar o cálculo das operações de compras/exportação que geram direito a crédito. Da mesma forma, as exportações de terceiros devem ser excluídas do total da Receita Bruta para efeito do cálculo do rateio proporcional.

A Recorrente alega que, ao agir da forma cima, o Auditor-Fiscal da RFB alterou o critério de rateio de custos, despesas e encargos com direito a créditos, na proporcionalidade da receita bruta total auferida, conforme adotado pela contribuinte.

Esta matéria já esteve em pauta nesta 2ª Turma Ordinário quando do julgamento do recurso voluntário contido no Processo nº 13154.000312/2005-24, também de interessa da Recorrente. Na oportunidade, entendi que para o rateio proporcional de créditos vinculados à exportação não havia previsão legal para excluir, da receita bruta total e da receita de exportação, o valor da receita de exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, razão pela qual dei provimento ao recurso do contribuinte, nesta parte, no que fui acompanhado pelos demais membros do Colegiado, conforme Acórdão nº 3302-01.339, de 10/11/2011.

Ocorre que na oportunidade cometi um erro: não analisei as disposições do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, que fundamentou o procedimento da Fiscalização. Diz o referido dispositivo:

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 aplica-se 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.** (grifei).*

A primeira conclusão que se tira deste dispositivo é que sobre a receita de exportação de mercadorias adquirida com o fim específico de exportação é **vedado apurar crédito** do PIS e da Cofins, para utilização na forma prevista no § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03.

A segunda conclusão que se tira é consequência da primeira: a empresa comercial exportadora não tem direito de apurar e utilizar crédito de PIS e de Cofins na forma prevista no § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03.

A terceira conclusão, também consequência da primeira: a empresa que é, simultaneamente, comercial exportadora e industrial (como é o caso da Recorrente) tem o direito de apurar e utilizar crédito de PIS e de Cofins, na forma prevista no § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, sobre a receita de exportação de produtos de sua fabricação e não tem o direito de apurar e utilizar crédito sobre a receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

Portanto, no voto condutor do Acórdão nº 3302-01.339, acima citado, o equívoco está na afirmação de que a Lei não autoriza ajustes “na Receita de Exportação do contribuinte, para fins de cálculo do crédito do PIS vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02”. Como acima se demonstrou, para fins de ressarcimento, a Lei veda expressamente a apuração de crédito da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Portanto, se a receita de exportação da empresa decorre da venda de mercadorias de produção própria e de mercadorias adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação, esta última não pode e não deve compor o cálculo de apuração do crédito a ressarcir. Deve, portanto, ser excluída do valor total da receita de exportação para este fim.

Quanto ao ajuste realizado pela Fiscalização na Receita Bruta Total, tem razão a Recorrente porque não existe previsão legal para tal procedimento. No entanto, não há que se prover o recurso nesta parte porque não se recorre para prejudicar e, também, porque o procedimento de excluir a receita de exportação em tela do numerador e do denominador da relação é mais coerente com as disposições do art. 6º da Lei nº 10.833/03.

Procedente, portanto, a metodologia de cálculo do crédito a ressarcir realizado pela Fiscalização, que não inovou em nada.

7- Crédito dos fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação

Sobre este tema, a recorrente alega que incorreu em despesas (frete e outros custos) com as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação e, portanto, tem direito ao crédito na forma do inciso IX, do art. 3º, c/c no inciso II, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03.

Por seu turno a decisão recorrida argumenta que:

Por todo o exposto, as despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica, cujo alienante é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei n. 10.833/2003.

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 e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da Cofins, por força do que dispõe § 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzidos.

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 aplica-se 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.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Supondo, por exemplo, que a recorrente seja exclusivamente uma empresa comercial exportadora e tenha incorrido nas mesmas despesas de frete de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Nestas condições, e à luz do dispositivo legal acima, teria a recorrente direito ao creditamento das despesas com frete e armazenagem? Entendo que não. E não o tem 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 o tipo de despesa incorrida, previsão legal de creditamento, quando vinculada às demais receitas.

O fato de a recorrente auferir receita de exportação com a venda de produtos de sua fabricação e de produtos fabricados por terceiros, adquiridos com o fim específico de exportação, em nada afeta a proibição legal de apuração de crédito vinculados a receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros.

Portanto, não vejo reparos a fazer na decisão recorrida, nesta parte.

8- Incidência da taxa Selic no ressarcimento

O pagamento de juros compensatórios com base na taxa Selic, previsto para a restituição, não pode aplicar-se ao ressarcimento por serem despesas distintas e, como bem disse a decisão recorrida, por existir expressa vedação legal para a incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos da Cofins, inclusive na hipótese de compensação, nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833/03, regulamentado pela IN SRF nº 460/04, art. 51, § 5º, vigente à época da apresentação da declaração de compensação, que se reproduz.

Lei nº 10.833/03, artigo 13 (c/c inciso VI do art. 15):

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º; do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Instrução Normativa SRF nº 460/04, art. 51, § 5º:

Art. 51. O crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição, será restituído ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:

[...]

§ 5º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos. (o grifo não é do original).

Portanto, nesta parte, não procedem as alegações da recorrente.

9- Apresentação de provas relativas às despesas com fretes.

A Recorrente alega que revendo seus créditos do período objeto deste processo identificou o não aproveitamento de créditos sobre serviços de transportes passíveis de aproveitamento mas, em função do “exíguo tempo existente entre” a ciência do despacho decisório e o prazo para apresentação de manifestação de inconformidade, solicitou a oportunidade de apresentar, em data oportuna, os demonstrativos e documentos para confirmar esta informação, no que foi indeferido pela decisão recorrida, com fulcro no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente justifica sua omissão alegando que o prazo para apresentação da manifestação de inconformidade é limitado a 30 dias e, portanto, é dever do Fisco realizar diligência para quantificar e confirmar os referidos créditos.

A decisão recorrida entendeu precluído o direito de a Recorrente apresentar provas posteriores à impugnação (§ 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72).

Não obstante à essa decisão, no dia 06/10/2011 a empresa Recorrente apresentou uma relação de aquisição de serviços de transporte que alega não foram considerados pela Fiscalização na base de cálculo para o crédito referente ao 3º trimestre 2005 – COFINS.

Conforme se pode constatar nos demonstrativos que acompanham o RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO DO RESSARCIMENTO DE COFINS NÃO CUMULATIVO 2005, no qual se fundou o Despacho Decisório, o valor do frete considerado na apuração do crédito reconhecido foi exatamente o valor informado pela Recorrente em seu

pedido de ressarcimento, excluído os valores glosados pela Fiscalização (fretes de adubos e KCl e mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação).

Portanto, o valor de eventual crédito adicional decorrente de despesa de frete não informado originalmente pela Recorrente em seu pedido de ressarcimento não pode ser reconhecido originalmente por este Colegiado porque se trata de **crédito novo**, não apreciado pela autoridade da RFB.

Ademais, na relação de fretes apresentada em 06/10/2011, a Recorrente simplesmente relaciona todos os fretes do trimestre sem, contudo, identificar e provar que existem fretes que foram incluídos em seu pedido e não considerados, como alega, pela Fiscalização no cálculo do crédito pleiteado e reconhecido.

Por evidente, a Recorrente também não identifica os fretes que não foram por ela incluídos no pedido de ressarcimento original.

Portanto, não há reformas a fazer na decisão recorrida nesta parte e deve-se indeferir o pedido de realização de diligência em razão da prova do alegado crédito caber à Recorrente e não ao Fisco.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999², adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância para todos os argumentos suscitados pela Recorrente, **exceto** quanto à glosa do crédito de depreciação.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a inclusão, no cálculo do crédito ressarcível, do valor do crédito de depreciação, na forma do item 4 deste voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
[...]

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

Processo nº 10183.720113/2008-43
Acórdão n.º **3302-002.654**

S3-C3T2
Fl. 21

CÓPIA