



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

Processo nº 10945.002333/2008-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.372 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2013
Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente DISAM DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRICOLAS SUL AMÉRICA LTDA
Recorrida DRJ - CURITIBA/PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ISENÇÃO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para ter direito à isenção prevista no art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/03, é essencial que a venda seja realizada para empresa comercial exportadora com o fim específico de comercialização. Se a venda for realizada a outra pessoa jurídica intermediária entre o vendedor e a empresa comercial exportadora, estará descaracterizada a venda com o fim específico de exportação e o vendedor não terá direito à isenção da COFINS.

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. RECÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DESCARACTERIZADAS. POSSIBILIDADE.

Correto o recálculo do rateio proporcional da COFINS não-cumulativa, quando algumas operações de exportação apresentadas pelo contribuinte são devidamente descaracterizadas.

PIS/PASEP E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA ARMAZÉNS E DEPÓSITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de previsão legal a apropriação de créditos, na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, em relação ao custo do frete arcado com a transferência de mercadorias acabadas ou prontas para consumo a depósitos ou armazéns, próprios ou de terceiros.

CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS. PESSOA SECA, LIMPA, PADRONIZA, ARMAZENA E COMERCIALIZA CEREAIS SEM DEIXÁ-LO PRONTO PARA O CONSUMO ANIMAL OU HUMANO.

NATUREZA JURÍDICA DE CEREALISTA. ENQUADRAMENTO NO §11, DO ART. 3º, DA LEI Nº 10.833/03.

As pessoas jurídicas que apenas secam, limpam, padronizam, armazenam e comercializam cereais, sem deixá-los prontos para o consumo humano ou animal, exercem a atividade de cerealista e não de agroindústria. Desse modo, o crédito a que elas tinham direito antes do advento da Lei nº 10.925/04 era o previsto no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, e não o do §5º do mesmo artigo. E, para ter direito a esse crédito, era necessário que venda fosse realizada à agroindústria.

CRÉDITO DA COFINS PREVISTO NO ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04.

O crédito previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/04 é destinado à agroindústria, de modo que as empresas cerealistas não têm direito a ele.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL E POSTERIOR VEDAÇÃO EXPRESSA.

Até 30 de abril de 2004, faltava previsão legal para aplicação da Taxa SELIC na atualização monetária do ressarcimento da COFINS não-cumulativa. Após essa data, a vedação à atualização passou a ser expressa.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte, Jean Cleuter Simões Mendonça e Ângela Sartori, que davam provimento quanto ao frete. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Robson José Bayerl (substituto).

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Jean Cleuter Simões Mendonça - Relator.

Robson José Bayerl - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson Jose Bayerl (Substituto), Jean Cleuter Simões Mendonça, Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), Fernando Marques Cleto Duarte e Ângela Sartori.

Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMPs transmitidas em 21/09/2007 (fls.04/09, 193/197 e fls.693/696), pelas quais se pede o ressarcimento da COFINS não-cumulativa do primeiro ao terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$507.356,41, para compensar débitos da CSLL e do IRPJ no valor de R\$204.738,66, constante na declaração de compensação protocolada em 29/08/2004 (fl.446).

A Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu/PR glosou parte do crédito pelas seguintes razões (fls.1200/1249):

1- Algumas notas fiscais com CFOP 5.502 e 6.502 não estavam caracterizadas como remessas com fim específico de exportação, vez que não ia diretamente para recinto alfandegário. Em vez disso, tinha um terceiro intermediário entre a Contribuinte e a empresa exportadora;

2- A DDE (Declaração de Despacho de Exportação) nº 2040331161/6, referente às notas fiscais de saída de remessa com o fim específico de exportação de fevereiro de 2004 foi cancelada. Além disso, essas notas fiscais também não tinham características de remessa com o fim específico de exportação, em razão da existência de intermediador entre a Contribuinte e a empresa exportadora;

3- Os pesos declarados nas notas fiscais nºs 13542 e 13567 são menores que o peso declarado na DDE nº 2040263015/7, o que causa diferença no valor do produto;

4- A nota fiscal nº 13667 não tem informação do número da DDE correspondente, de modo que não há como comprovar a efetiva exportação;

5- Outras notas fiscais complementares não tiveram a exportação confirmada por falta de DDE ou apresentaram divergência de valores, ou, ainda, tiveram o fim específico de exportação descaracterizado.

6- A descaracterização de remessa para fim específico de exportação de algumas notas fiscais levou à modificação do cálculo do rateio proporcional das operações no mercado interno e externo, o que levou a glosa de parte do crédito.

7- Também foram excluídos do cálculo do crédito algumas aquisições que a autoridade fiscal entendeu não serem geradoras de crédito. São eles:

7.a- aquisição de serviço de transporte pelo comércio, incluído na rubrica de bens adquiridos para revenda;

7.b – Valores de juros, multas e outros encargos das faturas de energia elétrica; faturas de energia elétrica que não estavam em nome de terceiros; divergência entre o valor de algumas faturas de energia elétrica e o valor declarado na DACON; algumas faturas de energia elétrica não foram apresentadas.

8- Divergência dos valores declarados e dos valores comprovados em relação às despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas;

9-Inclusão indevida no valor do frete das despesas com pedágio, compras, fretes de remessa para depósito fechado ou armazém geral e despesas com estadias;

10- Alguns fretes declarados, mas não comprovados;

11- Vários bens do ativo imobilizados cuja deterioração não gera o crédito da COFINS não-cumulativa, por não serem utilizados na produção de bens para venda;

12- Crédito presumido sobre aquisição de produto *in natura*. Foram glosados nos meses de agosto e setembro em razão da revogação da norma que dava direito a esse crédito;

13- Glosas em razão de algumas divergências no cálculo do crédito presumido de abertura de estoque;

Depois desses ajustes, pelo despacho decisório (fl.1250) foi reconhecido o crédito parcial somente no valor de R\$5.962,46, e homologada a declaração de compensação até esse valor.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls.1266/1340), mas a DRJ em Curitiba/PR manteve integralmente o despacho decisório, ao prolatar acórdão (fls.1367/1385) com a seguinte ementa:

“LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

A legislação tributária que dispõe sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

FRETES NA VENDA DE MERCADORIAS.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

CEREALISTA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

No período de vigência do § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, as empresas cerealistas somente podiam apurar crédito presumido da Cofins e do PIS em relação aos produtos in natura de origem vegetal indicados nesse dispositivo, adquiridos diretamente de pessoas físicas, quando eles fossem revendidos a agroindústria que os utilizassem como insumos na

produção dos produtos especificados na lei e, como decorrência, os produtos adquiridos de pessoas físicas exportados por cerealista não dão direito a crédito presumido das citadas contribuições.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à Cofins, por falta de previsão legal.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete a autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, as quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

A Contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 15/08/2011 (fls.589) e interpôs Recurso Voluntário em 09/09/2011 (fls.1390/1440), com as alegações resumidas abaixo:

- 1- Para descaracterizar as vendas com fim específico de exportação, o auditor-fiscal considerou isoladamente o §1º, do art. 45, do Decreto nº 4.524/02. Contudo, esse dispositivo não pode ser interpretado isoladamente para definir o que é venda com o fim específico de exportação. Além disso, os documentos comprovam que as mercadorias foram efetivamente exportadas;
- 2- O inciso IX, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o inciso IX, do art. 45, do Decreto 4.524/02, definem que não pode haver incidência do PIS e da COFINS nas vendas com fim específico de exportação feitas para empresas exportadoras registradas no SISCOMEX;
- 3- Quanto às vendas com o fim específico de exportação com DDE canceladas, o art. 9º, da Lei nº 10.833/2003 disciplina que a responsabilidade pela tributação das mercadorias não exportadas é da adquirente. Assim, se a Recorrente vendeu para seu cliente, exportador, com o fim específico de exportação e este não efetivou a

- exportação, a Recorrente não pode ser penalizada, de modo que as receitas dessas operações devem ser consideradas para fins de cálculo do crédito;
- 4- A Recorrente não concorda com o recálculo do rateio proporcional, pois as descaracterizações das vendas com o fim específico de exportação foram indevidas;
- 5- A Recorrente transporta suas mercadorias até armazéns para que possa formar lotes e, então, enviar ao consumidor final. As despesas com fretes para armazéns são necessárias, pois é uma etapa intermediária do processo de venda e, como tal, deve gerar crédito;
- 6- Em conformidade com a Lei nº 9.972/2000, regulamentada pelo Decreto nº 6.268/2007, a Recorrente desenvolve o processo produtivo/atividade agroindustrial (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias, para o consumo humano ou animal, resultando os grãos, mercadorias comercializadas, de modo que faz jus ao crédito presumido do IPI;
- 7- Os produtos agropecuários adquiridos pela Recorrente são insumos que passam pelo processo produtivo. Portanto, geram crédito presumido do PIS e da COFINS;
- 8- A autoridade entendeu que a Recorrente não faz *jus* ao crédito na aquisição de produto *in natura* de pessoa física, por se enquadrar no §11 do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Contudo a Recorrente se enquadra, na realidade, no § 10, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002; §5º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e *Caput* do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004;
- 9- A DRJ inovou ao entender que o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 passou, a produzir efeitos somente a partir de 04/04/2006, pois este não foi motivo das glosas dos créditos. Além disso, o art. 17, da referida lei, deixa bem claro que o art. 8º começou a produzir efeitos em 01/08/2004;
- 10- A Receita Federal do Brasil entende que os créditos de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/04 somente podem ser usados com débitos do próprio PIS e da COFINS. Ocorre que por esta interpretação, os contribuintes que fazem exportação e que, portanto, não recolhem PIS e COFINS na saída, ficam condenados a acumular créditos infinitamente, sem poder ressarcir-los;
- 11- Tem direito à correção de seus créditos pela taxa SELIC;

Ao fim, a Recorrente pediu, em suma, que seja reformado o acórdão da DRJ, a fim de que seja reconhecido integralmente seu crédito, a atualização dele pela taxa SELIC e a homologação de todas as compensações efetuadas.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A Recorrente pretende o ressarcimento do crédito da COFINS não-cumulativa dos três primeiros trimestres de 2004. Contudo, a maior parte do crédito foi indeferida, em razão de ajustes no cálculo e glosas efetuados pela delegacia de origem e mantidos pela DRJ.

Em seu recurso voluntário a Recorrente devolveu as seguintes matérias para serem apreciadas:

- 1- Caracterização das vendas com fim específico de exportação;
- 2- Impossibilidade de redução de crédito em razão de cancelamento de DDE;
- 3- Impossibilidade de recálculo do rateio proporcional;
- 4- Geração de crédito com despesas de frete para transportar mercadorias a armazéns;
- 5- Geração de crédito presumido na aquisição de produto *in natura* de pessoa física;
- 6- Indevida inovação de fundamentação pela DRJ;
- 7- Possibilidade de ressarcimento dos créditos de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/04;
- 8- Direito à correção dos créditos pela taxa SELIC.

Delimitadas as matérias, pode-se passar à análise de cada uma.

1- Das vendas com o fim específico de exportação

A autoridade fiscal descaracterizou algumas vendas com o fim específico de exportação, porque as mercadorias não iam diretamente para recinto alfandegário. Em vez disso, havia um terceiro intermediário entre a Recorrente e a empresa exportadora.

A Recorrente não negou que as mercadorias não vão diretamente para o recinto alfandegado, mas alegou que o dispositivo utilizado para fundamentar a descaracterização (§1º, do art. 45, do Decreto nº 4.524/02) foi interpretado isoladamente. Contudo, esse dispositivo não pode ser interpretado isoladamente para definir o que é venda com o fim específico de exportação. Além disso, os documentos comprovam que as mercadorias foram efetivamente exportadas.

Nesse caso, o embate consiste em duas teses: a fazendária, no sentido de que para se considerar venda com fim específico de exportação é necessário que a mercadoria saia das instalações da empresa diretamente para um recinto alfandegado; e a da Recorrente, no sentido de que para ser considerada venda com o fim específico de exportação basta que o produto seja efetivamente exportado.

Para analisar melhor a situação, cabe transcrever o art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/03, que assim dispõe:

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

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

Como é possível verificar, para que a venda seja não tributada, é necessário que ela seja realizada a uma exportadora e que tenha o fim específico de exportação. Por sua vez, a venda com o fim específico de exportação, conforme a autoridade fiscal, é a prevista no §1º, do art. 45, do Decreto nº 4.524/02, isto é, a venda de “*produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora*”.

É importante salientar que esta 4ª Câmara, em fevereiro deste ano, no julgamento do Processo 13016.000241/2005-44, de relatoria da Conselheira Ângela Sartori, entendeu, por maioria, que quando a venda é feita a exportador e a exportação é efetivada, o contribuinte tem direito à isenção mesmo que a mercadoria não saia de estabelecimento diretamente para área alfandegada ou para o porto.

Contudo, no presente caso, a isenção foi negada por dois motivos: além de a mercadoria não ter ido diretamente para recinto alfandegado, ele não foi vendido a empresa comercial exportadora.

Nos documentos juntados nas fls. 164/184; 290/300 e 596/605, é possível observar que realmente o exportador não é a mesma pessoa para quem a Recorrente vendeu o produto.

Portanto, correta está a descaracterização de venda com fim específico de exportação daquelas operações cuja venda não foi a empresa comercial exportadora.

2- Da redução do crédito em razão do cancelamento da DDE

Nesse ponto, a autoridade fiscal fundamentou que a Declaração de Despacho de Exportação nº 2040331161/6, referente às notas fiscais de saída de remessa com fim específico de exportação de fevereiro de 2004, foi cancelada pelo exportador. Para provar, juntou a tela de consulta do SISCOMEX na fl.658.

É fato que o art. 9º, da Lei nº 10.833/2003, determina que, se a mercadoria adquirida pela empresa exportadora com fim específico de exportação não tiver sido exportada no prazo de cento e oitenta dias, a exportadora ficará sujeita ao recolhimento dos tributos não recolhidos pela vendedora.

Contudo, além do cancelamento da DDE, outro motivo para a descaracterização de venda, para fim específico de exportação das notas fiscais acobertadas pela DDE nº 2040331161/6, foi o fato de a exportadora não ter adquirido diretamente da Recorrente, mas sim de uma terceira empresa. Assim está descrito no relatório fiscal (fl.1205):

“Também verificamos nesta operação a descaracterização do fim específico de exportação pois quem figura como destinatário nas notas fiscais de remessa com fim específico, emitidas pela DISAM (fls. 39/47), não é a empresa comercial exportadora e sim a intermediária ADM do Brasil Ltda, CNPJ 02.003.402/0057-20, que revende, também com fim específico de exportação, a mercadoria adquirida da DISAM para a Votorantim Comercial Exportadora e Importadora, CNPJ 01.428.233/0001-52, conforme verificamos no Memorando de Exportação nº 003/04, as folhas 48 a 51; e na nota fiscal nº 7996 (fls. 58). Sendo assim, o montante declarado de receitas de exportação será reduzido em R\$ 2.075.529,00 (Dois milhões, setenta e cinco mil, quinhentos e vinte e nove reais) por não ter se confirmado o fim específico de exportação”.

Portanto, como a venda não foi feita à empresa exportadora, deve ser mantida a descaracterização de venda com fim específico de exportação.

3- Do recálculo do rateio proporcional

Como algumas vendas com fim específico de exportação foram descaracterizadas, as receitas geradas com elas passaram a integrar as receitas das operações com o mercado interno, o que gerou diferença no rateio proporcional para fins de cálculo do crédito.

A Recorrente contesta o recálculo do rateio proporcional por entender que foram indevidas as descaracterizações das vendas com fim específico de exportação. Mas

como já esmiuçado acima, as descaracterizações foram corretas, de modo que não há reparos a serem feitos no recálculo do rateio proporcional.

4- Das despesas de frete para transportar mercadorias a armazéns;

De todas as inconsistências com os valores incluídos como frete em operações de venda, a Recorrente contestou somente a glosa relativa a despesa de fretes para transporte de mercadorias a depósitos fechados ou armazéns.

A Recorrente alega que o transporte de mercadoria para armazéns é uma etapa intermediária do processo de venda, vez que ela coloca as mercadorias em armazéns para formar lotes e então transportar para o cliente.

Nesse ponto, cabe razão à Recorrente. O direito ao crédito da COFINS não-cumulativa em relação às despesas com crédito e armazenagem de mercadorias destinadas a venda está disposto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Nesse ponto, entendo que o frete para transportar a mercadoria ao armazém compõe a despesa com armazenamento, de modo que gera crédito da COFINS não-cumulativa.

5- Geração de crédito presumido na aquisição de produto *in natura* de pessoa física

Documento assinado digitalmente em 22/08/2013 às 14:22:00-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, Assinado digitalmente em 16/10/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, Assinado digitalmente em 16/10/2013 por ROBSON JOSE BAYERL
Impresso em 23/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente alega que o crédito foi indeferido porque a autoridade fiscal interpretou erroneamente que a Recorrente se enquadra no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, contudo, ela se enquadra, na realidade, no §5º, do mesmo artigo. Vejamos o que dizem os dois dispositivos:

*“§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, **as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2 a 4, **8 a 12** e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, **destinados à alimentação humana ou animal**, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País”.* (grifo nosso)

*“§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, **relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º**, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura”.* (grifo nosso)

Da leitura dos dois parágrafos é possível entender que o §11 está tratando da pessoa jurídica que exerce cumulativamente “as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos” e posteriormente vende o produto à pessoa jurídica do §5º, que são aquelas que produzem as mercadorias de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal. Em outras palavras, o §11 trata das cerealistas, enquanto o §5º trata da agroindústria.

Da análise dos autos, da descrição do processo pela qual passam os grãos, descrito pela própria Recorrente nas fls. 1414/1416 nota-se que ela se enquadra no §11, conforme entendimento do auditor-fiscal e não no §5º, como pretende a Recorrente. Isso fica ainda mais claro ao se ler o objeto social da empresa constante na cláusula quarta, do seu contrato social (fls.1344/1346), que assim dispõe:

**“CLAUSULA QUARTA — OBJETO SOCIAL: CNAE: 46.22-2/00
Comércio Atacadista de Soja; CNAE 46.83-4/00 Comércio,**

importação e exportação de: insumos agrícolas, cereais, sementes e mudas; CNAE 46.61-3/00: de tratores, máquinas e implementos, peças e acessórios de uso na agropecuária; CNAE: 46.44-3/02: de medicamentos veterinários; CNAE 46.71-1/00: de madeiras brutas e beneficiadas; CNAE 45.11-1/03: de motos, veículos automotores, peças e acessórios para veículos; CNAE 46.49-4/04: de móveis e artigos de colchoaria; CNAE 46.49-4/01: de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico; CNAE 46.49-4/02: de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico; CNAE 46.39-7/01: de produtos alimentícios em geral; CNAE 46.47-8/01: de artigos de escritório e de papelaria; CNAE 46.51-6/01 de equipamentos de informática; CNAE 46.23-1/08: de matérias-primas agrícolas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada; CNAE 46.23-1/09: de aditivos, concentrados, ingredientes, ração suplementos para alimentação animal; CNAE 46.43-5/01: de calçados e artigos de couro; CNAE 46.49-4/99: de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente; CNAE 46.41-9/01 de tecidos e confecções; CNAE 51.41-1/04 de artigos de armarinho; CNAE 46.45-1/03: de produtos odontológicos; CNAE 46.46-0/01: de cosméticos e produtos de perfumaria; CNAE 01.41-5101: produção, embalagem e comércio de sementes certificadas; CNAE 01.63-6/00: prestação de serviços a terceiros com secagem, beneficiamento e depósitos de cereais, tratamento fito-sanitários, serviço de armazém geral nos termos do Decreto 1102 de 21/01/1903; armazém destinado à atividade de guarda e conservação de produtos agropecuários; CNAE 46.11-7/00: representantes comerciais e CNAE: 49.30-2/03: transporte rodoviário de cargas".(grifo nosso)

Em nenhum momento, a Recorrente demonstrou que em seu processo os grãos ficam prontos para consumo humano ou animal. Pelo contrário. O que se percebe é que ela apenas exerce a atividade de cerealista (seca, limpa, padroniza, armazena e comercializa tais produtos) e vende para pessoas jurídicas agroindustriárias que fazem a parte do processo de produção que deixa os cereais prontos para o consumo humano ou animal.

Portanto, a Recorrente realmente se enquadra no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e somente poderia deduzir o crédito da COFINS em relação às vendas efetuadas para a agroindústria. Como no presente caso as vendas foram para exportação, a Recorrente não tem direito ao crédito.

6- Indevida inovação de fundamentação pela DRJ

A Recorrente alega que a DRJ inovou ao entender que o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, que também trata de crédito para dedução de PIS e COFINS, passou a produzir efeitos somente a partir de 04/04/2006, pois este não foi motivo das glosas dos créditos. Além disso, o art. 17, da referida lei, deixa bem claro que o art. 8º começou a produzir efeitos em 01/08/2004.

Nesse ponto, não tem razão a Recorrente. Quando a DRJ mencionou a Lei nº 10.925/2004 e sua produção de efeitos, ela estava discorrendo acerca da evolução legislativa dos créditos das pessoas jurídicas que exercem atividade de cerealista e das que exercem atividade de agroindústria. Mas a produção de efeitos da mencionada lei não foi o fundamento

utilizado pela DRJ para manter o indeferimento do crédito da aquisição de produto *in natura*. Isso é evidente na leitura das fls. 1382/1384.

O fundamento utilizado pela DRJ foi que a Recorrente se enquadra no §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e, como tal, somente poderia apurar o crédito presumido do PIS e da COFINS quando a venda fosse realizada para a agroindústria.

Portanto, deve ser desconsiderada a alegação da Recorrente, no sentido de que a DRJ inovou na fundamentação.

7- Possibilidade de ressarcimento dos créditos de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/04

A Recorrente alega que é incorreta a interpretação de que os créditos previstos no art. 8º, da Lei nº 10.925/04, somente podem ser usados com débitos do próprio PIS e da COFINS. Segundo ela, essa interpretação faz com que os contribuintes que fazem exportação e que, portanto, não recolhem PIS e COFINS na saída, fiquem condenados a acumular créditos infinitamente, sem poder ressarcir-los.

Nesse ponto, a Recorrente se refere à glosa dos créditos da aquisição de produtos *in natura* dos meses de agosto e setembro de 2004. A DRF glosou esses créditos sob o fundamento de que o §11, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, produziu efeitos somente até 31/07/2004, quando foi revogado pela Lei nº 10.925/04. Então a Recorrente pretende que os créditos de agosto e de setembro de 2004 sejam deferidos como base no art. 8º, da Lei nº 10.925/04, cuja redação, vigente na época dos fatos geradores, era a seguinte:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física”.

Como é possível notar, o conteúdo do caput do art. 8º, da Lei nº 10.925/04, é quase o mesmo do §5º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, ou seja, é destinado à agroindústria. Como já analisado no tópico, a natureza jurídica da Recorrente não é de agroindústria, mas sim

de cerealista. Portanto, o art. 8º, da Lei nº 10.925/04 se não aplica à Recorrente, de modo que ela não tem direito nem à dedução nem ao ressarcimento.

8- Direito à correção dos créditos pela taxa SELIC.

O debate acerca da aplicação da Taxa SELIC aos tributos é de longa data, isso porque essa Taxa SELIC tem uma natureza jurídica indefinida, não sendo somente juro, muito menos somente atualização monetária. Nesse contexto, interessante a definição dada por Alexandre Barros Castro (*in* Procedimento Administrativo Tributário – 2008. p. 201), para quem a Taxa SELIC é “*um misto complexo de juros e correção monetária, de características remuneratórias, ora utilizada com características moratórias, ora com caráter compensatório*”.

Esse misto entre juros moratórios e compensatórios leva ao debate da constitucionalidade da Taxa SELIC, matéria em que não se adentrará, pois não merece delongas no presente caso, além de ser vedada a apreciação de constitucionalidade pelas esferas administrativas.

O fato é que a correção monetária dos créditos tributários a favor da União é autorizada pela Súmula nº 04 do CARF. No entanto, a aplicação da Taxa SELIC para corrigir os ressarcimentos dos contribuintes sempre padeceu de falta de previsão legal e, no caso de ressarcimento da COFINS não-cumulativa, a vedação é expressa, conforme o art. 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *in verbis*:

“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”.

Portanto, no presente caso, não cabe a atualização monetária.

Ex positis, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, para reformar parcialmente o acórdão da DRJ, reconhecendo o direito creditório sobre a despesa com frete no transporte das mercadorias para o armazém, sem a correção pela taxa SELIC.

É como voto.

Jean Cleuter Simões Mendonça – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Respeitante ao reconhecimento dos fretes arcados para transferência das mercadorias a armazéns e depósitos para formação de lotes e posterior comercialização, não acolho a pretensão recursal, com todo o respeito às opiniões dissidentes.

Nos termos das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a única despesa de frete passível de gerar crédito da não cumulatividade é aquela incidente sobre a venda, desde que arcada pelo vendedor (art. 3º).

A Receita Federal, por seu turno, entende que a despesa de frete debitada ao adquirente, na nota fiscal de compra e desde que apartada do preço da mercadoria/insumo, compõe o custo de aquisição e deve ser acrescida ao seu montante para apropriação do crédito.

Já o CARF, ou pelo menos esta turma julgadora, vem firmando entendimento que o frete incidente sobre a transferência, melhor dizendo, o transporte de produtos em fabricação, isto é, inacabados, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, naquelas situações em que o processo industrial seja segmentado entre vários estabelecimentos, gera créditos, caracterizando-se como serviços aplicado à produção.

Portanto, três são as situações em que o frete pode gerar apropriação de créditos na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, a saber, i) o frete sobre venda, quando arcado pelo vendedor; ii) o frete como custo de aquisição; e, iii) o frete de produto em elaboração, como serviço aplicado na produção.

No caso vertente, o frete de mercadorias para armazém ou depósitos fechados não pode ser enquadrado em nenhuma das hipóteses arroladas, uma vez que não se cuida de aquisição, produto em elaboração ou operação de venda, que sequer ocorreu, cuidando-se, isto sim, de etapa intermediária, para o qual inexistente previsão legal para seu reconhecimento.

Outrossim, entendo que despesas de frete desta natureza não se confundem com e não podem se qualificar como despesas de armazenagem, salvo se agregada e cobrada pelo armazém ou depósito como parte da prestação do serviço de armazenagem.

Assim, por não vislumbrar respaldo em tal pretensão, nego provimento ao recurso quanto ao aproveitamento de créditos relativos ao transporte de mercadorias para armazéns e depósitos, próprios ou de terceiros.

Robson José Bayerl

CÓPIA