



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.721076/2012-16
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.309 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
DISAM DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRICOLAS SUL AMERICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2008, 2009

COFINS NÃO CUMULATIVO. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL

Todas as receitas devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns. O art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637, de 2002, não fala em receita bruta total sujeita ao pagamento de PIS e da COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Portanto, impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS não cumulativo.

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO
Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

COFINS. CREDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. UTILIZAÇÃO.

Os créditos presumidos da agroindústria são apurados nos termos do art. 8º, §3º da Lei nº 10.925, de 2004, e podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

RESSARCIMENTO. COFINS E PIS. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. NÃO INCIDÊNCIA.

No ressarcimento do PIS e da COFINS, regime não cumulativo, não incide correção monetária ou juros, pela inteligência da Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Valcir Gassen Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial para conceder receitas de exportação e frete na transferência de mercadorias.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de divergências interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-002.235**, de 22/06/2016 (fls. 4.919/4.938), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF/ME, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Pedido de Ressarcimento

O processo trata de **Pedido de Ressarcimento** vinculado ao Pedido de Compensação, referente a Créditos da Contribuição para o **COFINS - vinculados a Receita do Mercado Externo**, regime não-cumulativo, com origem nos anos calendários de 2008 e 2009.

Na Informação Fiscal e no **Despacho Decisório** de fls. 4.583/4.604, foram verificadas as receitas decorrentes de vendas para o mercado externo, com suspensão no mercado interno e com alíquota zero também no mercado interno (não tributadas).

Na Informação Fiscal e **Despacho Decisório** de fls. 4.583/4.604, a Unidade de Origem reconheceu parcialmente o crédito pleiteado e homologou as compensações apenas até o limite do crédito reconhecido. Foram verificadas as receitas decorrentes de vendas para o mercado externo, com suspensão no mercado interno e com alíquota zero também no mercado interno (não tributadas).

Das receitas com suspensão, não foram identificadas vendas passíveis de tributação. As receitas tributadas à alíquota zero, a fiscalização não identificou glosa no que diz

respeito à composição de vendas. No que diz respeito às receitas financeiras, ela foram excluídas do cálculo do rateio proporcional, ante o entendimento de não estarem “associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns”.

Apurados os percentuais para rateio (fls. 4.560/4.567), procedeu-se ao exame dos créditos informados nos DACON. Dessa análise, resultaram as seguintes glosas: **(a)** despesas de energia elétrica; **(b)** armazenagem e frete; **(c)** depreciação de máquinas e equipamentos, e **(d)** crédito presumido - atividades agroindustriais.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 4.608/4.670, apresentando suas razões, descrevendo arrazoado sobre a sistemática da não-cumulatividade das Contribuições (legislação de regência) e, que|:

- discorda da glosa do crédito presumido sobre aquisições de pessoas físicas, uma vez que já estava previsto desde seu nascedouro da legislação;
- tratou do direito aos créditos vinculados às receitas de exportação e de sua previsão legal, referindo-se ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;
- defendeu a manutenção dos créditos apurados e vinculados às receitas nele mencionadas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência;
- de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, foi permitida a compensação ou ressarcimento desses créditos; que o fato da contribuinte não ser produtora das mercadorias não acarretam a tributação de suas vendas para o exterior, como entendeu a fiscalização;
- sobre as exportações diretas, apresentou quadro com dados dos registros de exportação, que comprovariam as NF de exportação glosadas;
- no tocante às exportações indiretas, aduziu que o art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003, “exime o vendedor das contribuições para o PIS e COFINS”, atribuindo a responsabilidade pelos tributos à comercial exportadora caso a exportação não venha a ocorrer no prazo devido;
- quanto ao rateio proporcional a descaracterização de algumas receitas de exportação ocasionou alteração desse rateio, em virtude da exclusão das receitas financeiras das receitas do mercado interno “com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência”;
- com relação à glosa dos créditos das despesas de frete na transferência de produtos entre estabelecimentos, tratar de etapa da operação de venda para exportação;
- requer ainda a incidência de juros à taxa Selic incidentes sobre os valores a serem ressarcidos.

Por fim, pede a reforma do Despacho Decisório e reconhecer o direito creditório.

A DRJ em Ribeirão Preto (SP), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **14-45.627**, de 24/10/2013, (fls. 4.811/4833), considerou **procedente em parte** a Manifestação de Inconformidade, assentando em sua ementa que:

- (a)** as receitas decorrentes de exportação direta ou indireta, por meio de comercial exportadora, não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS e COFINS;
- (b)** as vendas a comercial exportadora não se sujeitam à Contribuição para o PIS e ao COFINS, se atendidos os requisitos legais da venda com fim específico de exportação;

(c) a comprovação da exportação da mercadoria vendida com fim específico cabe à comercial exportadora, e não ao vendedor da mercadoria;

(d) o rateio para apropriação de créditos deve considerar as receitas de prestação de serviços e da venda de produtos ou bens, nas quais não se incluem as receitas financeiras;

(e) apenas os fretes na operação de venda dão direito a crédito, não se enquadrando em tal conceito a transferência de mercadorias entre estabelecimentos;

(f) as empresas caracterizadas como cerealistas não fazem jus ao crédito presumido da Lei n.º 10.925, de 2004;

(g) é vedado o crédito em relação às vendas efetuadas por cerealistas, com suspensão, para as agroindústrias;

(h) o ressarcimento de créditos não se assemelha à restituição de indébitos e, por absoluta falta de previsão legal, não comporta a incidência de juros, e

(i) indeferiu o pedido de reunião de processos para julgamento conjunto quando não se enquadrarem na norma administrativa que disciplina a matéria.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 4.836/4.902), onde reitera os argumentos aduzidos na Manifestação de Inconformidade na parte em que seu pleito não foi deferido, requerendo:

- a reforma da parte julgada improcedente da decisão combatida;
- que seja reconhecido como receita de exportação todas exportações diretas, e todas as vendas com fins específico de exportação realizadas, sendo estas receitas excluídas da base de cálculo da contribuições;
- a manutenção no método de apropriação de seus custos, despesas e encargos proporcionais, a receita de exportação, a receita no mercado interno tributado e mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições, inclusive na proporção das receitas financeiras tributadas a alíquota zero, em relação a receita bruta total;
- manutenção dos créditos apurados sobre as despesas de fretes decorrente das transferências de insumos e mercadorias entre estabelecimentos;
- reconhecimento do processo produtivo referente as mercadorias classificadas nos Capítulos 8 a 12, 15 23 da NCM relacionadas no Caput do art. 8º da Lei 10.925, de 2004;
- a manutenção e ressarcimento do crédito presumido apurado pela contribuinte;
- a manutenção e ressarcimento do saldo de créditos de PIS e COFINS, na proporção das receitas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, do PIS e da COFINS;
- correção e ressarcimento do saldo dos créditos pleiteados na plenitude, com a incidência da taxa SELIC; reunião do PAFs que relaciona a serem julgados em conjunto.

Decisão de Segunda Instância

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-002.235**, de 22/06/2016 (fls. 4.919/4.938), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF/ME, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, para: **(a)** reconhecer a inclusão das receitas financeiras no

cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos do PIS não cumulativo e **(b)** reconhecer o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925, de 2004, sobre as aquisições de bens, de pessoas físicas ou cooperativas, empregados na produção (beneficiamento) de mercadorias classificadas nos Capítulos 10 e 12 da NCM. Conforme ementa dessa decisão, o Colegiado decidiu que:

(i) por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS e da COFINS;

(ii) o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento do PIS e da COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS e de COFINS não cumulativos;

(iii) consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

(iv) é vedado o crédito em relação às vendas efetuadas por cerealistas, com suspensão, para as agroindústrias;

(v) para efeitos de apuração dos créditos do PIS/COFINS não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização, bem como que os insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringem apenas às MP, PI e ME e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas;

(vi) que nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, é vedada a correção monetária e a aplicação de juros sobre os valores ressarcidos do PIS e da COFINS.

Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão nº 3201-002.235 e, por entender haver omissão na decisão, em especial a alusão quanto à inclusão das receitas financeiras no rateio proporcional, a Fazenda Nacional opôs Embargos Declaratórios (fls. 4.940).

Os Embargos foram admitidos e acolhidos pela 1ª Turma Ordinária em sessão de 29/01/2018 e prolatado o **Acórdão nº 3201-003.269** (fls. 4.958/4.962). O dispositivo da decisão recorrida (fls. 4.908) passou a constar com a inclusão do item "c", já incluso e destacado em negrito na Ementa, com o seguinte teor:

“c) Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação à inclusão das receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional”.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 3201-002.235, de 22/06/2016, integrado pelo Acórdão (Embargos) nº **3201-003.269**, de 29/01/2018, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 4.964/4.970), apontando o dissenso jurisprudencial com relação a seguinte matéria: “da exclusão das receitas financeiras da receita bruta total na apuração do rateio proporcional”.

A Fazenda Nacional defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial e, no mérito, seja-lhe dado provimento, para reformar o Acórdão recorrido nessa matéria.

Visando comprovar a divergência, apresentou, como paradigma o Acórdão n.º 3302-01.146, alegando que:

No recurso a Fazenda Nacional suscita divergência com relação a interpretação materializada no **Acórdão recorrido** de que podem ser incluídas as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional dos créditos no regime não cumulativo das contribuições.

De outro lado, no Acórdão **paradigma**, o Colegiado chegou ao entendimento de que as receitas financeiras não devem ser adicionadas à receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de PIS não cumulativo, uma vez que não há previsão legal para apuração de créditos vinculados a tais receitas.

Aduz a Fazenda Nacional que somam-se, ainda, as considerações exaradas na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 11/2008, que transcreve no corpo do Recurso Especial.

Com essas considerações, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 4.974/4.978, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 3201-002.235, de 22/06/2016 integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 3201-003.269, de 29/01/2018, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 4.992/4.996, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, assegurando a manutenção da decisão recorrida quanto ao método de apropriação de seus custos, despesas e encargos proporcionais, a receita de exportação, receita no mercado interno tributado e mercado interno com suspensão, isenção e alíquota zero e não incidência de contribuições em relação a receita bruta total, conforme método eleito (legalmente previsto) e informado no demonstrativo do DICON apresentado à RFB.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 3201-002.235, de 22/06/2016 integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 3201-003.269, do Recurso Especial da Fazenda Nacional bem como do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 5.038/5.070), apontando divergência com relação às seguintes matérias (apresentadas com seus respectivos paradigmas): **(i)** receitas de exportação - venda para comercial exportadora - comprovação da exportação; **(ii)** fretes sobre operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos; **(iii)** forma de utilização do crédito presumido (PIS e da COFINS - restrições da RFB ao ressarcimento; e, **(iv)** previsão legal para a incidência da Selic.

No entanto, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, ante a contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos Acórdãos (paradigmas e recorrido), evidenciou-se que o Contribuinte **logrou êxito, apenas parcialmente**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado.

(i) Receitas de exportação - venda para comercial exportadora - comprovação da exportação.

A contribuinte alega que o Acórdão recorrido, ao decidir que as vendas com o fim específico de exportação para as empresas comerciais exportadoras somente poderiam ser consideradas isentas de PIS/COFINS se as mercadorias fossem remetidas diretamente a recinto alfandegado, mesmo havendo a comprovação da exportação por meio de memorandos de exportação apresentados, divergiu da interpretação dada por outras Turmas do CARF. Apresentou como paradigmas, os Acórdãos nº 9303-004-233 e 3302-002.321, alegando que:

No **acórdão recorrido** a Turma entendeu que pelo fato de as mercadorias vendidas não terem sido depositadas em recinto alfandegado por conta e ordem das empresas que as adquiriram - as comerciais exportadoras -, restaria impossibilitada a utilização de tais vendas como exportações;

Nos **paradigmas**, de forma distinta, restou assentado que o fato da área ser alfandegada ou não seria irrelevante para alterar a natureza da operação destinada ao mercado interno.

Portanto, no Exame de Admissibilidade do RE restou demonstrado haver interpretação divergente na aplicação da legislação tributária.

(ii) Fretes sobre operação de transferência de mercadorias

O Contribuinte sustentou que o acórdão recorrido entendeu não haver previsão legal para a apuração de créditos sobre fretes, relativos às operações de transferência de insumos e mercadorias entre estabelecimentos da empresa. Para tanto, apresentou como paradigmas, os Acórdãos nº 3401-002.075 e 3402-003.520, alegando que:

- no **Acórdão recorrido**, de fato, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS e da COFINS;

- por sua vez, em ambos os **paradigmas** a decisão foi diametralmente contrária, ao decidirem que tais gastos podem gerar o direito ao crédito.

Desta forma, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, constatou-se que houve interpretação divergente na aplicação da legislação tributária.

(iii) Forma de utilização do crédito presumido – restrições da Receita Federal ao ressarcimento.

Sustenta que o Acórdão recorrido embora tenha reconhecido o seu direito à apuração do crédito teria decidido pela impossibilidade de ressarcimento ou compensação com outros tributos, de modo que o crédito somente poderia ser utilizado para dedução de débitos.

Apresentou como paradigmas, os Acórdãos nº 3402-002.187 e 3102-002.231. No entanto, quando do Exame de Admissibilidade, no confronto dos Acórdãos – recorrido e paradigmas, não foi possível comprovar interpretação divergente na aplicação da legislação tributária federal, por ausência de prequestionamento desta matéria.

iv) Previsão legal para a incidência da Taxa Selic.

Nesta matéria sustentou que o Acórdão recorrido manifestou-se no sentido de que não haveria previsão legal para a atualização monetária dos créditos pela taxa Selic. Apresentou como paradigmas, os Acórdãos nº 3802-001.418 e 3202-001.441, alegando que:

Na decisão **recorrida**, a Turma negou a aplicação da correção monetária e a aplicação dos juros de mora para o ressarcimento do PIS/COFINS - vedação expressa na Lei nº 10.833, de 2003.

Nos **paradigmas** restou decidido que seria possível a correção dos créditos em face da inércia da própria autoridade fazendária ao analisar o crédito.

Desta forma, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, restou comprovado que houve interpretação divergente na aplicação da legislação tributária

Isto posto, restou concluído que com base nas considerações e fundamentos expostos no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 5.076/5.084, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, **DEU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão quanto às seguintes matérias suscitadas: **(i)** receitas de exportação - venda para comercial exportadora - comprovação da exportação; **(ii)** fretes sobre operação de transferência de mercadorias; e, **(iv)** previsão legal para a incidência da taxa Selic.

Agravo do Contribuinte

Cientificado do Despacho acima, o Contribuinte interpôs o Agravo (fls. 5.091/5.093) contra Despacho proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção, que deu parcial seguimento ao Recurso Especial, denegando-o, por ausência de prequestionamento, em relação à matéria: “Forma de utilização do crédito presumido – restrições da Receita Federal ao ressarcimento” (paradigmas: Acórdãos nºs 3402-002.187 e 3102- 002.231).

No Exame do recurso de Agravo, restou entendido que os paradigmas não incorrem em qualquer vedação regimental que lhes prejudique a higidez, tendo-se como demonstrada a divergência jurisprudencial e, também, atendido esse pressuposto recursal.

Efetuada as considerações e, diante do exposto no Despacho em Agravo de 28/02/2019 (fls. 5.109/5.113), com base nos fundamentos expostos, a Presidente da CSRF decidiu por acolher o Agravo e dar seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria **“(iii)- forma de utilização do crédito presumido – restrições da RFB ao ressarcimento”**.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho que lhe deu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 5.115/5.133, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Aduz no recurso que:

- quanto à **receitas de exportação - venda para comercial exportadora, comprovação da exportação**: aduz que o legislador estabeleceu alguns requisitos para que a isenção do PIS e da COFINS. Além de as vendas terem de ser efetuadas a empresas comerciais exportadoras, devem ser realizadas com o fim específico de exportação.

- aos **gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa não geram crédito**: somente poderiam gerar direito a crédito da contribuição para o PIS as despesas com frete que estivessem estritamente relacionadas com operações de venda, a teor do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003;

- ao **Ressarcimento de crédito presumido da agroindústria**: a forma de utilização do crédito presumido em tela está prevista no caput dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004; e

- quanto à **impossibilidade de correção monetária por incidência da taxa SELIC nos pedidos de ressarcimento de créditos do PIS**: sob qualquer ótica sobre a qual se observe a questão, verifica-se que é incabível a incidência de Taxa Selic no ressarcimento de crédito de PIS/COFINS.

Requer que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Por fim, conforme consta do Despacho de fls. 5.142, indicando que retornou a este CARF o PAF nº 10945.721073/2012-74, motivo do Despacho de fls. 5.137/5140, referente ao sobrestamento dos PAF nºs 10945.721074/2012-19, 10945.721075/2012-63 e 10945.721076/2012-16, por tratarem do mesmo período e matérias, os processos, então, foram movimentados para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise, em conjunto, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 4.974/4.978, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: necessidade (ou não) **da exclusão das receitas financeiras da receita bruta total na apuração do rateio proporcional**".

A **decisão recorrida** inclui as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional. De outro lado, a Fazenda Nacional entende que deve ser excluídas as receitas financeiras da receita bruta total na apuração do rateio proporcional.

Pois bem. Como se sabe, os créditos das contribuições do PIS e da COFINS somente podem ser apropriados em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes (cumulativo e não cumulativo), o crédito da contribuição deverá ser apurado em conformidade com o disposto nos arts. 3º, §§7º e 8º das Leis nºs 10.833, de 2003 (COFINS) e 10.637, de 2002 (PIS/Pasep):

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I- apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II- **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, auferidas em cada mês.** (Grifei)

(...).

Como se vê, na hipótese de apenas parte das receitas da pessoa jurídica se achar sujeita ao regime não cumulativo instituído pelas Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e nº 10.833, de 2003 (COFINS), esses diplomas legais permitem apurar pelo método do rateio proporcional os créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns a essas receitas e àquelas sujeitas ao regime cumulativo.

No caso sob exame, como restou consignado no Relatório que precede este voto, a controvérsia reside na abrangência que se deve dar à expressão “**receita bruta**” para efeito de cálculo do rateio. Vejamos o que à época dispunham essas leis a tal respeito em seu arts. 1º:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.** (Grifei)

Desta forma, os textos legais deixam claro que a receita bruta compreende as receitas provenientes da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela empresa, abrangendo, portanto, não só as receitas relacionadas ao objeto social da empresa, bem como todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

No caso, o Contribuinte adota o método do rateio proporcional, sendo o crédito da contribuição determinado pela multiplicação do valor integral do crédito por um percentual obtido pela razão entre a receita bruta não cumulativa e a receita bruta total auferida pela empresa no mês.

Sustenta a Fiscalização que as receitas financeiras, por não serem relacionadas aos insumos sobre os quais são apurados os créditos, não deveriam ser consideradas no estabelecimento da relação percentual destinada à apropriação dos créditos.

No entanto, as receitas financeiras sujeitas à incidência à alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164, de 2004, integram, sim, a receita bruta não cumulativa, inclusive, posteriormente aos períodos de apuração sob análise, mediante o Decreto nº 8.426, de 2015, que foram restabelecidas as alíquotas das contribuições de

PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

Nessa mesma linha também é a orientação da própria COSIT/RFB, órgão central da RFB, que, na Solução de Divergência nº 3, de 9 de maio de 2016, revogou expressamente a citada Solução de Consulta COSIT nº 11, de 2008, e se posicionou no sentido da decisão recorrida, conforme se depreende da leitura da ementa da Solução de Divergência, reproduzida a seguir, na parte que interessa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, **mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero**”. (....).

No mesmo sentido, na Solução de Consulta COSIT nº 387, de 31 de agosto de 2017, as receitas financeiras são expressamente referidas, conforme ementa a seguir:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As **receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas** do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

(...).

Ademais, como se vê nos §§8º dos arts. 3º das Leis nºs 10.833, de 2003 (COFINS) e 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), não há qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo nas receitas brutas.

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

§ 1º (...).

§ 8º. Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – 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, auferidas em cada mês.

Tem-se como princípio fundamental da hermenêutica que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. Dessa forma, no cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida sob o regime não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser consideradas as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração.

Isto posto, ao teor do art. 3º, § 8º, II, das Leis nºs 10.833, de 2003 (COFINS) e 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), não merece provimento o Recurso Especial da Fazenda Nacional para que exclua as receitas financeiras na receita bruta total para fins de rateio proporcional.

b) Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 5.076/5.084, e do Despacho em Agravo da Presidente da CSRF de (fls. 5.109/5.113), com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: **(i)** receitas de exportação - venda para comercial exportadora - comprovação da exportação; **(ii)** fretes sobre operação de transferência de mercadorias; **(iii)** forma de utilização do crédito presumido - restrições da Receita Federal ao ressarcimento; e, **(iv)** previsão legal para a incidência da taxa Selic. Passo então a examiná-los:

(i) Receitas de Exportação – Comprovação

O Contribuinte alega que no Acórdão recorrido, ao decidir que as vendas com o fim específico de exportação para as empresas **comerciais exportadoras** somente poderiam ser consideradas isentas do PIS e da COFINS, se as mercadorias fossem remetidas diretamente a recinto alfandegado, mesmo havendo a comprovação da exportação por meio do documento denominando de “Memorandos de Exportação”, apresentados pela empresa.

Entendo que o Contribuinte não tem razão em suas alegações no Recurso Especial, no que diz respeito às receitas de vendas com fins específico de exportação. Explico.

Sobre tais vendas, o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), desta forma prevêm:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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.

(...).

Conforme dispositivos acima, resta claro que as exportações e as vendas para Comercial Exportadora (**com fim específico de exportação**), não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Os artigos 5º e 6º, respectivamente, reproduzido acima, apenas definem a não incidência das contribuições sobre essas receitas e a vedação à apropriação de créditos sobre as aquisições com tal fim. Não se ocuparam essas leis de conceituar tais vendas, sendo necessário recorrer a outro dispositivo legal, qual seja, o Decreto n.º 4.524, de 2002, que desta forma dispõe em seu art. 45, VIII, §1º:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei n.º 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória n.º 75, de 2002, art. 7º):

(...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

(...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Grifei)

O dispositivo regulamentar acima tem como base o art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, conforme mencionado expressamente o inciso VIII, acima:

Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, **para o fim específico de exportação**, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) **embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;**
- b) **depósito em entreposto**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Destaco, por fim, disposição semelhante no dispositivo do art. 39 da Lei n.º 9.532, de 1997, que estabelece:

Art. 39 - Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
II remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Grifei).

(...).

Pois bem, sobre a responsabilidade da empresa comercial exportadora, veja-se o que encontra-se previsto no art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 9º **A empresa comercial exportadora** que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, **não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora**, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago. (Grifei)

Conforme destacado na legislação reproduzida neste tópico, **as saídas com o fim específico de exportação devem se destinar a uma comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação, ou para recintos alfandegados, por conta e ordem desta.**

Restou claro no art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003, que previu a responsabilidade da comercial exportadora sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, no caso da exportação não vir a ocorrer dentro do prazo legal. Mas isso não dispensa, em absoluto, o cumprimento dos requisitos da venda com fim específico de exportação, para que o produtor-vendedor possa se valer da não incidência prevista nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Conforme bem assentado da “*Informação Fiscal*” elaborada pela Fiscalização (fls. 4.583/4.604), é possível extrair que para a “não incidência da Contribuição” prevista em lei, é necessária a ocorrência de três requisitos objetivos que, devem ser observados pelo vendedor, uma vez que é este quem emite os documentos fiscais e usufrui o benefício fiscal. A saber:

(i) o destinatário da venda deve ser a comercial exportadora que efetivamente realizou a exportação da mercadoria, ou seja, a empresa destinatária da venda com fim específico de exportação **deve** constar como exportadora da mercadoria nas Declarações de Despacho de Exportação – DDE, registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex;

(ii) o local de destino da mercadoria vendida **deve** ser um recinto alfandegado ou a mesma **deve ser remetida diretamente** para embarque de exportação, e

(iii) a venda deve necessariamente ser efetuada por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

É importante destacar que, no caso dos autos, as únicas exportações que não forma reconsideradas pela decisão DRJ (por terem sido glosadas pela Fiscalização), foram as exportações realizadas por terceiros ou por outra comercial exportadora na condição de fabricante, que não os adquirentes das mercadorias. As demais operações, que foram glosadas pela Fiscalização, foram revertidas pela decisão de piso. Veja-se:

“(…) Entendo que a simples falta de comprovação de exportação, que nesses casos caberia à comercial exportadora e não à interessada, não enseja a desconsideração da receita de vendas a comercial exportadora com o fim específico de exportação e sua tributação como se receita do mercado interno fosse. Por essa razão, as vendas dessa relação, que tiverem como motivo da glosa somente a não comprovação de exportação, representadas pelas notas fiscais relacionadas pela interessada à fl.

4620, devem ser consideradas como de “exportação indireta” tanto para efeitos de apropriação dos créditos como incidência das contribuições.

No tocante às exportações efetuadas por um terceiro, que não o adquirente da mercadoria, ou por outra comercial exportadora na condição de fabricante, elas não encontram amparo legal para se enquadrarem no conceito de vendas para comercial exportadora com fim específico de exportação, sendo procedente sua exclusão das receitas não sujeitas à incidência das contribuições”. (Grifei)

Nesse contexto, entendo correto o entendimento exposto pela decisão de piso. Isso não significa nenhum tratamento desigual, como alegado pela Contribuinte, posto que os exportadores (terceiros), nesses casos, não se encontram em situação de igualdade às comerciais exportadoras (ECE), quando no papel que lhes é próprio.

Veja que o própria Contribuinte admite no Recurso Especial, que foram somente “algumas” vendas com fins específicos de exportação que foram descaracterizadas pelo Fisco, conforme trechos abaixo reproduzidos (fls. 5.046/5.048):

“(…) Todavia, como mencionado, o agente fiscal, em seu entendimento, **descaracterizou como receita de exportação algumas destas exportações**, sob os argumentos de que a mercadoria não teria sido remetida, ou que, não haveria comprovação que as mercadorias teriam sido remetidas para recinto alfandegado, **entendendo desta forma que as mercadorias que não foram remetidas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado**, não se caracterizariam como exportação.

“(…) No período analisado, há algumas vendas com o fim específico de exportação, **remetidas primeiramente para os estabelecimentos da empresa comercial exportadora adquirente, ou demais armazéns, para a formação de lote e, posteriormente remetido para exportação**. Sendo que o agente fiscal, nestas operações, descaracterizou a exportação, mesmo havendo comprovação da efetiva exportação da mercadoria, conforme documentação apresentada durante a análise do direito creditório (anexo folhas 1.083 a 3.272 deste processo).

Ocorre que, as vendas com o fim específico de exportação, **inclusive as que não foram remetidas diretamente para embarque ou recinto alfandegado** têm sua exportação devidamente comprovada, conforme documentação apresentada para a análise do direito creditório, estando indicado, no próprio corpo das notas fiscais (anexas ao processo) a informação que a mercadoria é destinada ao fim específico de exportação”.

Destaca-se que não é só o fato da efetivação da “operação exportação” que leva ao reconhecimento da não incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, mas a realização, no plano fático, dos requisitos previstos em lei, já aqui expressamente ressaltados.

Assevera ainda em seu recurso que, *“(…) Portanto, **embora a mercadoria não tenha sido remetida diretamente para embarque ou recinto alfandegado**, por razões igualmente óbvias, quais sejam: não há infraestrutura adequada ao armazenamento até o quantitativo necessário a formar o “embarque”, todavia, no CASO, há documentos próprios que comprovam a efetiva exportação da mercadoria objeto das transações (Contratos, Memorandos, RE, DDE,); **por conseguinte a exportação da mercadoria não pode ser descaracterizada, sob pena de configurar excesso de formalismo**”.*

Não se trata de formalismo. Veja-se que a lei não estabeleceu exceções, considerações outras como a forma em que se apresentavam as mercadorias exportadas pelo Contribuinte, ou mesmo a alegação de que as saídas das mercadorias se destinaram primeiramente à formação de lotes para a exportação, bem como a apresentação do “Memorando de Exportação”, tais argumentos não são suficientes para afastar exigências previstas em dispositivos legais plenamente vigentes.

Conforme dispõe o Regulamento, como requisito à isenção, no inciso IX do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, que trata das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, ainda que as mercadorias tenham sido vendidas para uma **empresa exportadora** (como explicado acima, não se confunda com uma Comercial Exportadora (ECE) ou uma *Trading Company*, registradas nos órgãos competentes de controle (SECEX, RFB, etc), as operações assim realizadas **devem** apresentar-se com o **fim específico de exportação** para o exterior.

E, consoante informações fornecidas pela Fiscalização e não contestadas no recurso, as mercadorias nos casos acima vendidas não foram depositadas em entreposto aduaneiro (Recinto Alfandegado) por conta e ordem das empresas que as adquiriram - as comerciais exportadoras, fato que impossibilita sejam tais vendas consideradas como exportações da empresa e acarreta a sua reclassificação como receita de venda de produção própria tributada no mercado interno.

Correto, portanto, a decisão recorrida ao desconsiderar, no caso, como exportação da Contribuinte, **àquelas efetuadas por um terceiro, que não o adquirente da mercadoria**, ou por outra comercial exportadora na condição de fabricante, por falta de amparo legal.

Por fim, quanto a **venda realizadas por terceira empresa**, o Contribuinte aduz em seu Recurso que, (fl. 5.050) “(...) *O agente fiscal identificou que em algumas operações, não foi a adquirente da mercadoria com o fim específico de exportação, que efetivamente exportou a mercadoria, mas uma terceira empresa, que remeteu a mercadoria para o exterior*”.

Esclarece o Contribuinte que “há uma operação em cascata/triangular de exportação”, onde ela assume o compromisso de venda com fim específico com o seu cliente, que eventualmente, poderá utilizar esta mercadoria para a formação de lote de exportação com uma terceira empresa, que efetivamente enviará a mercadoria para o exterior.,

Conforme salientado no tópico anterior, não é o só fato da efetivação da exportação que leva ao reconhecimento da não incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, mas a realização, no plano fático, dos requisitos previstos em lei.

Ainda que as mercadorias tenham sido vendidas para uma empresa exportadora (não se confunda com uma comercial exportadora - ECE, uma *trading company*) registrada na SECEX/MDIC, essas operações devem apresentar-se com o fim específico de exportação para o exterior, conforme estabelece, como requisito à isenção, o inciso IX do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamenta as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS.

Com essas considerações, **nega-se provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

(ii) Dos fretes sobre operação de transferência de mercadorias

O Contribuinte sustentou que o Acórdão recorrido entendeu não haver previsão legal para a apuração de créditos sobre fretes, relativos às operações de transferência de insumos e mercadorias entre estabelecimentos da empresa. “(...) *O fato é que dentre os custos, despesas e demais encargos elencados no art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, no inciso IX do art. 3º estão relacionados às despesas de armazenagem e frete na operação de venda*”.

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Afirma o Contribuinte que “(...) *Ocorre que este "deslocamento" como denominado pela fiscalização, não se dá pela simples vontade da contribuinte **em transferir a mercadoria de um estabelecimento para outro**, mas decorre da necessidade de se realizar esta operação, em virtude de diversos fatores interligados a operação de produção e venda destas mercadorias*”.

Temos entendido que, como a lei fala em “frete na operação de venda”, não se justificaria o crédito na circunstância de a operação reportar-se a uma mera transferência entre estabelecimentos.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i) primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Em vista do acima exposto, voto no sentido **negar** provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte nesta matéria.

(iii) Do Crédito Presumido – Agroindústria, restrições da RFB

Nesta matéria o Contribuinte sustentou que o acórdão recorrido embora tenha reconhecido o seu direito à apuração do crédito teria decidido pela “impossibilidade de ressarcimento

ou compensação com outros tributos, de modo que o crédito somente poderia ser utilizado para dedução de débitos”.

Afirma a fiscalização que, no período sob análise, o Contribuinte beneficia cereais (basicamente milho, NCM: 1005.9010, soja NCM: 1201.0090, trigo: NCM 1001.9090 e triguilho NCM: 1001.1090), atividade que se caracterizaria como a de um cerealista. No recurso voluntário, sustenta beneficiar as mercadorias referidas que, posteriormente, são destinadas, já beneficiadas, à alimentação humana e animal.

No mérito, concordo com a decisão recorrida. Com efeito, o crédito presumido da agroindústria, de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida no período, contudo **não sendo possível seu ressarcimento ou sua utilização para compensação**.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9303-007.619, da relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujas razões de decidir adoto no presente voto.

“O crédito presumido da agroindústria referente ao PIS e à Cofins foi inicialmente instituído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, art. 3º, § 11, foi extinto pela Lei nº 10.925, de 23/07/2004, art. 16, convertida da MP nº 183, de 30/4/2004. Contudo, esta mesma lei o reinstituiu, nos termos do art. 8º, já citado e transcrito anteriormente, e art. 15, que assim dispõe:

"Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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. (destaque não original)

[...].

"Ora, segundo o disposto nos art. 8º e 15, citados e transcritos anteriormente, o crédito presumido da agroindústria somente pode ser utilizado para a dedução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, inexistindo previsão legal para o ressarcimento/compensação.

Com efeito, não é despendendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, contemplam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei, assim dispondo:

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

[...];

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

[...].

"Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe em seu art. 21:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (destaque não original)

[...].”

Segundo, estes dispositivos legais, apenas os créditos apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, podem ser objeto de pedido de

restituição/compensação, ou seja, os créditos sobre insumos adquiridos com incidência da contribuição cujo ônus do pagamento efetivo é do adquirente.

Os créditos presumidos da agroindústria não são apurados na forma daquele artigo, mas sim nos termos do art. 8º, §3º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004. Já suas utilizações estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja, **podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração**”. (Grifei)

Com essa fundamentação, ficam superados todos os argumentos levantados pela Contribuinte em seu Recurso Especial.

Em vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, nesta matéria.

(iv) Da incidência da Selic sobre valores ressarcidos de PIS e da COFINS.

O Contribuinte entende que os créditos merecem ser corrigido pela Taxa Selic, nos termos do §4º, do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, a partir do fato gerador, ou a partir do momento que o crédito poderia ser aproveitado.

No Acórdão recorrido a Turma decidiu que há norma expressa na Lei nº 10.833, de 2003, vedando, para o ressarcimento do PIS e para a COFINS, a correção monetária e a aplicação dos juros de mora.

Pois bem. Quanto a incidência da taxa Selic sobre o valor dos créditos pretendidos, o mérito dessa matéria já foi exaustivamente debatida nesta Terceira Seção de Julgamento do CARF, havendo recente edição de Súmula, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Pela inteligência do inciso VI do art. 45 do Anexo II do RICARF, as Súmulas são de observação obrigatória aos conselheiros e, portanto, há que se negar provimento ao Recurso Especial de divergência do sujeito passivo concernente a esta matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto da seguinte forma:

(a) para conhecer e, no mérito, **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional**; e

(b) para conhecer e, no mérito, **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

