



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13154.000047/2005-84
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9303-007.863 – 3ª Turma**
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria 63.697.4350 - COFINS - CRÉDITO - Presumido da agroindústria: art. 8º da Lei 10.925/2004
 63.697.4353 - COFINS - CRÉDITO - Incidência da Selic no ressarcimento de créditos das contribuições
 63.697.9999 - COFINS - CRÉDITO - Outros
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das contribuições, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTABELECEMENTOS COMERCIAIS. CEREALISTAS. IMPOSSIBILIDADE.

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

COFINS. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. EXPORTAÇÃO. VÍNCULO. SEGREGAÇÃO.

Os encargos de depreciação que dão direito a crédito de Cofins devem estar vinculados à receita da exportação realizada pelas unidades industriais, cabendo ao contribuinte comprovar a segregação das mercadorias entre as

unidades para haver o rateio dos encargos incorridos por cada um dos estabelecimentos.

COFINS. CRÉDITOS. CUSTOS COM FRETES. EXPORTADORA.

O direito ao crédito pelos custos ou despesas com fretes relativos à exportação de bens de terceiros é restrito ao aproveitamento na escrituração. Já o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, proíbe seu ressarcimento ou compensação.

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

No ressarcimento da Cofins e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, pela inteligência da Súmula CARF 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para, (a) restabelecer a glosa do crédito presumido da agroindústria relativo a insumos destinados a estabelecimentos não industriais da contribuinte, (b) restabelecer a glosa do crédito sobre despesa com depreciação de bens de estabelecimentos não industriais da contribuinte e (c) determinar que o aproveitamento do crédito sobre o frete de exportação de bens de terceiros seja restrito à escrituração da contribuinte, vedando seu ressarcimento ou compensação, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe deu provimento integral e vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de pedidos de ressarcimento e compensação de débitos, pelos qual a contribuinte pretendeu reaver valores de Cofins de incidência não cumulativa na exportação, apurado para o 1º trimestre de 2005, no montante de R\$ 4.378.002,35.

O despacho decisório nº 1510-DRF-CBA, às e-fls. 1455 a 1466, em 16/12/2009, reconheceu em parte o direito creditório, no montante de R\$ 1.253.293,46 e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido, com base no Relatório de Fiscalização do Ressarcimento de Cofins não Cumulativa 2005, às e-fls. 1442 a 1452. A contribuinte foi cientificada do despacho em 04/01/2010 (e-fl. 1476).

Irresignada, em 22/12/2008, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 1477 a 1521. A 2ª Turma da DRJ/CGE, apreciou a manifestação em 21/05/2010, e no acórdão nº 04-20.555, às e-fls. 2077 a 2090, considerou improcedente aquela manifestação.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 2096 a 2152, em 28/09/2010. Naquela peça argumentou, em resumo:

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

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

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

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

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

f) "as Leis 10.637, 10.833 e 10925/2004 não fazem qualquer restrição sobre a realização e manutenção do crédito presumido quando aplicados a mercadorias exportadas, donde se deduz que o aproveitamento por compensação ou ressarcimento não poderá ser objeto de restrições por parte da Receita, conforme consta no artigo 2º do ADI nº 15/2005";

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

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

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

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

k) os créditos devem ser corrigidos pela Selic.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 23/02/2016, resultando no acórdão de nº 3201-002.051, às e-fls. 2206 a 2220, o qual teve as seguintes ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

VENDAS REALIZADAS A PESSOAS FÍSICAS. POSTERIOR EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO PARA FINS DE CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As vendas de mercadorias realizadas a pessoas físicas, ainda que, posteriormente, venham a ser exportadas para o exterior não compõem as receitas de exportação para fins de aproveitamento dos créditos vinculados.

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.

CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI N.º 10.925/2004. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa disposição legal, é vedado aos cerealistas o ressarcimento do crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

DESPESAS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

As despesas de depreciação que dão direito ao crédito da Cofins são somente aquelas que se refiram a bens integrantes do ativo

permanente aplicados na produção ou na prestação de serviços. Entende-se que a produção de bens não se restringe ao conceito estrito de industrialização previsto na legislação do IPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

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

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

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 da Cofins.

O acórdão foi assim lavrado:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o procurador Everdon Schindwein..

Para melhor esclarecimento do acórdão, a conclusão do seu voto condutor é seguinte:

*Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para:*

*a) reconhecer o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925, de 2004, sobre as aquisições, notadamente milho, de pessoas físicas ou cooperativas **empregadas na produção (beneficiamento), em suas filiais não industriais, de mercadorias classificadas nos Capítulos 10 e 12 da NCM;***

*b) reconhecer os créditos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado **utilizados no beneficiamento de mercadorias adquiridas de pessoas físicas ou cooperativas pelas unidades comerciais da Recorrente** (coletores de amostras, medidores de umidade, elevadores de grãos, máquinas de limpeza, secadores, balanças, silos metálicos, etc.), **para a produção de bens classificados no Capítulos 10 e 12 da NCM;***

c) reconhecer os créditos sobre as despesas de frete, despendidos no transporte das mercadorias exportadas por terceiros, das unidades da Recorrente até o porto de embarque.

(Negritos do original)

Recurso especial da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão nº 3201-002.051, em 10/03/2016 (e-fl. 2237), e a ele interpôs recurso especial de divergência, em 12/04/2016, às e-fls. 2238 a 2269.

A procuradora apontou as seguintes matéria em divergência:

- a) quanto ao crédito presumido da agroindústria;
- b) glosas das despesas com depreciação; e
- c) glosas quanto ao crédito de fretes de mercadorias exportadas por terceiros.

Para a primeira e a segunda matérias apresenta o acórdão paradigma nº 3302-002.654, envolvendo a mesma contribuinte, no qual se entendeu, primeiramente, que as empresas de cerealistas não são empresas industriais e não teriam direito a apurar crédito presumido da agroindústria, além disso, às glosas de depreciação das máquinas e bens do ativo imobilizado aplicadas nas atividades de beneficiamento deve ser aplicado o rateio proporcional do crédito vinculado à exportação, passível de ressarcimento, cabendo à contribuinte provar quais estabelecimentos cerealistas efetuaram a transferência de soja ou milho para os estabelecimentos industriais e o valor dos encargos de depreciação incorrido por cada um deles.

Para a matéria c), retoma o mesmo acórdão paradigma acima, bem como o aresto paradigma nº 3403-003.659 para concluir que eles firmam entendimento de que as despesas com fretes das mercadorias de terceiros, recebidas com o fim específico de exportação, não geram créditos, em decorrência do disposto no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, haveria vedação expressa à utilização de créditos para fins de compensação.

O Presidente da Terceira Seção de Julgamento do CARF apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 30/06/2016, no despacho de e-fls. 2271 a 2274, com base nos arts. 67 e 68 Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte teve ciência do acórdão nº 3201-002.051, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade de e-fls. 2271 a 2274, em 16/08/2016 (e-fl. 2279), tendo oferecido suas contrarrazões, em 30/08/2016 (e-fl. 1597), às e-fls. 2284 a 2323.

Em seu contrarrazoado, resumidamente, invoca que, por interpretação sistemática e par atender o princípio da não cumulatividade, o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 sirva como base ao ressarcimento e compensação e além disso, abrangeria não só as unidades de Cuiabá-MT e Itacoatiara-AM, pois assim desatenderia o disposto no art. 15 da Lei nº 9.779/1999. Na sequência, busca demonstrar que todos os produtos por ela comercializados estariam sujeitos a alguma forma de industrialização, ao menos pelo beneficiamento (secagem, limpeza, classificação e armazenamento), não podendo apenas ser tratada como cerealista, conforme definido no inc. I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2001, afastando o aproveitamento do crédito presumido pelo § 4º do mesmo artigo.

Quanto ao crédito vinculado à depreciação de bens utilizados na produção de mercadorias, afirma que estando vinculados aos processos produtivos de beneficiamento claramente há o direito a crédito previsto no art. 3º, inc. VII, c/c o § 1º, inc. III, da Lei nº 10.833/2003.

Finalmente, quanto aos créditos sobre fretes relativos a exportações de terceiros, afirma que sobre as aquisições por ela realizadas no período, com o fim específico de exportação, não apurou créditos de Cofins. Contudo, o impeditivo legal é de apuração de créditos sobre a mercadoria e não sobre os custos e despesas onerados pelas contribuições na sua comercialização, por isso correto o crédito para ressarcimento destes tributos.

Recurso especial da contribuinte

Na mesma data em que apresentou suas contrarrazões, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência ao acórdão nº 3201-002.051, às e-fls. 2326 a 2354.

Invoca duas matérias para as quais vê divergência:

- 1) possibilidade de ressarcimento do crédito presumido da Cofins; e
- 2) possibilidade de atualização monetária dos créditos pela taxa Selic.

Para a primeira matéria, maneja dois acórdãos paradigmas: nº 3803-002.336 e nº 3102-002.231. Da análise deles a recorrente conclui que enquanto no acórdão *a quo* entendeu-se que o *caput* do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004 veda expressamente o ressarcimento do crédito presumido, autorizando somente a sua utilização para dedução dos débitos relativos a PIS/COFINS, nos acórdãos paradigmas o entendimento é de que a Lei nº. 10.925/2004 não traz qualquer vedação, sendo silente quanto à forma de utilização do crédito presumido.

Já ao tratar da segunda matéria, toma por paradigma o aresto nº 3802-001.418, o qual entende que o art. 13 da Lei nº 10.833/2003 não é aplicável aos casos em que se verifica a oposição ao direito pleiteado por parte do Fisco, enquanto o acórdão recorrido, adota a aplicação desta regra que veda a atualização monetária sobre os valores a serem ressarcidos.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do recurso especial de divergência da contribuinte em 05/01/2017 (e-fl. 2406), na mesma data a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às e-fls.2407 a 2421.

Em resumo, afirma que, com base nos dispositivos normativos da Lei nº 10.295/2004, não há permissivo para acumulação de saldo credor do crédito presumido pleiteado pela contribuinte, não sendo possível inclusive seu ressarcimento. Só existiria a possibilidade de desconto, ou abatimento dos débitos da própria contribuição. No tocante à taxa Selic, argumenta que inexistente autorização legal para aplicar-se qualquer acréscimo aos créditos a serem ressarcidos, por isso indevida a aplicação dessa taxa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Ambos os recursos especial de divergência são tempestivos, cumprem os requisitos regimentais e por isso deles conheço.

Recurso especial de divergência da Fazenda

Penso que, com a vigência da Lei nº 10.925 de 23/07/2004, a partir de agosto daquele ano, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos

presumidos de agroindústria de PIS ou Cofins de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS ou Cofins devido na sistemática da não cumulatividade. Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS ou Cofins apurado no regime de incidência não cumulativa. Entendo que a legislação vigente à época, conforme interpretação do ADI SRF nº 15/2005, não permitia tal ressarcimento.

Tal ponto não me parece sob discussão no acórdão recorrido, entendo que nele igualmente não foi aceita a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos presumidos, porém foi ampliado o valor do crédito reconhecido, para a dedução, relativamente ao resultado do acórdão da DRJ. O que me leva a tal entendimento é parte do voto do próprio aresto recorrido, onde se afirma, à e-fl. 2217:

*Já a impossibilidade de ressarcimento do crédito presumido decorre da própria lei que o instituiu, como previsto no **caput** do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, **que só permite seja utilizado como dedução dos débitos da própria exação.***

(...)

*Concluindo, a Recorrente também faz jus ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925, de 2004, sobre as aquisições, notadamente milho, de pessoas físicas ou cooperativas **empregadas na produção (beneficiamento), em suas filiais não industriais, de mercadorias classificadas nos Capítulos 10 e 12 da NCM.***

(Negritei.)

Assim, a discussão centra-se no que se extrai do segundo parágrafo acima, em serem as filiais não industriais passíveis de reconhecimento como produtoras de mercadorias classificáveis nos capítulos 10 e 12 da NCM. Nesse sentido, parece que o relator do voto vencedor entendeu que as filiais não industriais seriam consideradas cerealistas e, apesar de não poderem ser ressarcidas do crédito presumido, fariam jus à dedutibilidade. Contudo, me apoio no Relatório de Fiscalização do Ressarcimento de Cofins não Cumulativo 2005, que, tratando do crédito presumido da agroindústria, à e-fl. 1445, informa:

As filiais da Amaggi adquirem a soja em grãos e ela pode ser destinada à comercialização ou à industrialização. No caso de ser destinada à industrialização é emitida uma nota fiscal de transferência para industrialização para as unidades fabris de Cuiabá ou Itacoatiara e com base nelas é calculado o crédito presumido de PIS/COFINS, ora analisado.

(Negritei.)

Ou seja, critério adotado pela fiscalização para apurar a existência de industrialização na remessa de determinados produtos decorre também de classificação da própria contribuinte em suas notas fiscais de transferência para industrialização, bem como em seus registros em DACON. Somente para as unidades de Cuiabá e Itacoatiara eram emitidas tais notas, o que faz concluir não serem as demais filiais unidades de produção, mas de comercialização ou administração.

O acórdão da DRJ de Campo Grande já abordara essa situação, como se pode verificar em excerto do voto, à e-fl. 2086:

E veja-se que, mesmo a auditora responsável pela elaboração do despacho decisório tendo se referido às mercadorias classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM, o dispositivo refere-se inclusive aos produtos classificados nos capítulos 8 a 12 da NCM, estando pois correto o entendimento de que o crédito presumido não pode ser utilizado para fins de compensação e ressarcimento.

*Ocorre que, nas aquisições de bens de pessoas físicas residentes no país, bem como daquelas referidas no § 1º do art. 8º acima transcrito, **o crédito é calculado somente para os casos de utilização desses bens na produção de mercadorias** de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal, com alíquotas diferenciadas. Não há pois como incluir tais bens no conjunto geral dos demais, sob pena de o resultado do cálculo não ser correto. Na DACON, inclusive, os campos para tal cálculo são específicos.*

***E a produção há de ser empreendida pela própria contribuinte. Adquiridos os produtos, há que ser efetuada uma segregação de forma a permitir a identificação de que tais produtos foram utilizados no processo próprio, após o qual as mercadorias poderiam ser utilizadas na alimentação humana ou animal.** E aqui, não cabe a alegação geral e equivocada de que não há restrição legal sobre a realização e manutenção do crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas e das pessoas referidas no § 1º do art. 8º da Lei n. 10.925/2004 quando aplicados a mercadorias exportadas.*

Mais uma vez, salienta-se que tal crédito refere-se a atividades de agroindústria, de acordo com o dispositivo multicitado, não podendo ser utilizado para fins de compensação e ressarcimento. E, ainda, a apuração desse crédito presumido não se efetua em conjunto com o relativo às mercadorias exportadas, mas de forma separada, como se pode ver na DACON, sendo que a glosa foi efetuada, correta e exclusivamente, levando-se em conta a declaração feita pela contribuinte.

(Negritei.)

Além disso, o paradigma nº 3302-0002.654, que trata do mesmo procedimento fiscal, apenas com a análise dos créditos para o 3º trimestre de 2005, foi esgrimido pela Procuradora em seu recurso e bem se posiciona sobre a matéria, no voto do i. conselheiro Walber José da Silva:

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

Cofins pelas empresas cerealistas. O destinatário do benefício é o estabelecimento industrial, mesmo antes da Lei nº 10.925/04, como é o caso dos autos.

No caso da Recorrente, ela possui estabelecimentos cerealistas e estabelecimentos industriais. Como disse a decisão recorrida, somente os estabelecimentos industriais produzem mercadorias destinadas ao classificam, limpam, secam, armazenam e revendem grãos (soja e milho) e, no caso da Recorrente, também os transfere para outros estabelecimentos da empresa.

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

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

Dessarte, com a devida vênia, me parece que a leitura fática da fiscalização, acatada pela decisão de piso é a que melhor se encaixa no enquadramento jurídico da questão e por isso voto por dar provimento ao recurso da Procuradora nessa matéria.

Quanto às glosas de despesa com depreciação, novamente, me utilizarei dos argumentos do voto do acórdão nº 3302-0002.654, com os qual me alinho:

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

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

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

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

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

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas

previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente **aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º. (grifei).

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

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

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

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

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

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

Assim, entendo que também se deva dar provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional nessa matéria.

Por fim, quanto às despesas com fretes das mercadorias adquiridas com finalidade específica de exportação, devemos retomar o que foi decidido pelo acórdão recorrido e cotejar com o que é pedido pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial.

Pois bem, a decisão recorrida entendeu que seria devido o crédito sobre o frete, por aplicação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

*Obviamente, se tal despesa tivesse sido custeada pelos terceiros que realizaram a exportação não poderia ser objeto da pretensão da Recorrente. **No entanto, se esta suportou o ônus deste frete, ou seja, se foi a Recorrente quem efetivamente o pagou,** trata-se, evidentemente, de frete na operação de venda, despesa que pode ser excluída, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, da base de cálculo da Cofins.*

Não verifiquei, nessa decisão, uma relação expressa entre o disposto no art. 3º, acima, e que trata de créditos da não cumulatividade, aproveitáveis na escrituração, com o disposto no art. 6º da mesma lei, que trata do aproveitamento de créditos sobre insumos relacionados a receitas de exportação e passíveis de ressarcimento / compensação. Ainda assim, percebe-se que a decisão recorrida concluiu pela possibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito sobre o valor do frete em questão, conforme abaixo:

*Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para:*

...

c) reconhecer os créditos sobre as despesas de frete, despendidos no transporte

das mercadorias exportadas por terceiros, das unidades da Recorrente até o porto de embarque.

Por outro lado, a Fazenda Nacional, em seu recurso, utiliza-se do acórdão paradigma nº 3403-003.654, para fundamentar o entendimento de que não caberia crédito algum sobre esse frete, nos termos abaixo apresentados:

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

Por seu turno a decisão recorrida argumenta que:

Por todo o exposto, as despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 no caso previsto

nos seus incisos I e II, não incluída ai a exportação de mercadorias adquiridas com essa finalidade específica, cujo alienante é quem tem o direito a fruir o crédito nos termos do art. 6º da Lei n. 10.833/2003.

Não resta nenhuma dúvida de que todos os créditos da Cofins relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor, e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria e, por esta razão, o adquirente e exportador direto da mercadoria não pode se creditar da Cofins, por força do que dispõe § 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzidos.

(...)

Supondo, por exemplo, que a recorrente seja exclusivamente uma empresa comercial exportadora e tenha incorrido nas mesmas despesas de frete de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Nestas condições, e à luz do dispositivo legal acima, teria a recorrente direito ao creditamento das despesas com frete e armazenagem?

Entendo que não. E não o tem porque a norma de regência (§ 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, acima reproduzido) é clara ao proibir a apuração de crédito vinculado à receita de exportação das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, independente de haver ou não, para o tipo de despesa incorrida, previsão legal de creditamento, quando vinculada às demais receitas.

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

Nesse aspecto, entendo que o frete seja um insumo da operação de exportação dos bens de terceiros, ou seja, o insumo do serviço prestado pela empresa a esses terceiros. Ora, essa é uma operação interna, entre o Sujeito Passivo e os referidos terceiros. Nesse caso, caberia o direito ao crédito mas não para fins de ressarcimento / compensação.

Por esse motivo, deve ser dado provimento ao recurso especial, quanto à matéria, para que o crédito sobre o frete, apensar de existente, não seja passível de ressarcimento / compensação.

Recurso especial de divergência da contribuinte

O primeiro ponto da inconformidade da contribuinte com o acórdão vergastado é o entendimento nele manifestado em contrariedade a sua pretensão de ver ressarcido o crédito presumido de Cofins. Já expus minha posição sobre a matéria ao tratar do recurso da Fazenda, nos parágrafos iniciais do voto, e por isso me reporto àqueles argumentos para fazer desnecessária a repetição neste ponto.

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.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos especiais de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, e da contribuinte, para, no mérito, negar provimento a este e dar provimento parcial àquele, para: (a) restabelecer a glosa do crédito presumido da agroindústria relativo a insumos destinados a estabelecimentos não industriais da contribuinte, (b) restabelecer a glosa do crédito sobre despesa com depreciação de bens de estabelecimentos não industriais da contribuinte e (c) determinar que o aproveitamento do crédito sobre o frete de exportação de bens de terceiros seja restrito à escrituração da contribuinte, vedando seu ressarcimento ou compensação.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos