



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

Processo n° 13154.000312/2005-24
Recurso n° 904.699 Voluntário
Acórdão n° **3302-01.339 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2011
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

DÉBITOS. MULTA E JUROS DE MORA.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega da DCOMP.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO.

Não existe previsão legal para excluir, no cálculo do rateio proporcional, o valor da exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

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

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

CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO.

Somente o estabelecimento industrial está autorizado a apurar crédito presumido da Cofins cujo valor, a partir de agosto de 2004, não pode ser utilizado para compensar débitos do contribuinte.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa determinação legal, é vedado a atualização monetária e a incidência de juros no ressarcimento de PIS e de Cofins não cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro José Antonio Francisco quanto à inclusão no cálculo do rateio proporcional da receita de exportação de produtos recebidos de terceiros com o fim específico de exportação.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 14/11/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

No dia 19/09/2005 a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, já qualificada nos autos, ingressou com declaração de compensação de débitos com créditos da Cofins Exportação, previsto no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2002, relativo ao 3º trimestre de 2004.

A DRF em Cuiabá - MT deferiu, em parte, o pedido da interessada, conforme Relatório e documentos de fls. 98/181, porque a Fiscalização:

1- realizou ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação;

2- glosou a inclusão, tida como indevida, de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros;

3- realizou alteração quanto ao valor dos créditos presumidos da agroindústria; e

4- excluiu do rateio proporcional o valor de créditos sobre aquisição de adubos, inclusive fretes, vinculados exclusivamente à operações no mercado interno.

Inconformada com esta decisão, a empresa ingressou com manifestação de inconformidade, cujo resumo das alegações constam do relatório da decisão recorrida, que leio em sessão.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS indeferiu a solicitação da interessada, nos termos do Acórdão nº 04-22.725, de 03/12/2010, cuja ementa abaixo se transcreve:

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

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

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

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

DÉBITOS. MULTA E JUROS DE MORA.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega da DCOMP.

CRÉDITOS DE COFINS. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

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

CRÉDITOS. VALORAÇÃO.

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

Ciente desta decisão em 24/01/2011 (AR de fl. 373), a interessada ingressou, no dia 16/02/2011, com o recurso voluntário de fls. 374/431, no qual discorre sobre os princípios da administração pública e sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, inclusive sobre o ressarcimento dessas contribuições e o modo de rateio proporcional dos créditos, e sobre o procedimento da compensação, no qual acusa a Fiscalização de ter procedido com excesso de formalismo. No mérito, alega que:

1- não poderia ser excluído do cálculo do rateio proporcional as receitas de exportação de produtos recebidos de terceiros com o fim específico de exportação. Não há

previsão legal para tal procedimento. Tal receita compõe a Receita Bruta Total e a Receita de Exportação.

2- tem direito ao crédito dos fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação porque os mesmos são custos embutidos na formação do preço das mercadorias exportadas e não há previsão legal para não considerar tais créditos. Ao contrário, o art. 3º da Lei nº 10.833/03 autoriza o crédito;

3- tem direito ao crédito presumido em todas as aquisições de pessoas físicas já que cumpre todos os requisitos legais, tanto em relação ao processamento dos produtos (agrega insumos, produtos intermediários e embalagens) como à sua destinação. Isto vale para as aquisições de todos os seus estabelecimentos. São ilegais as Instruções Normativas da RFB que restringem o benefício;

4- não há restrição legal ao ressarcimento em dinheiro do crédito presumido do PIS Cofins não-cumulativos. Ao contrário, a lei autoriza o ressarcimento dos créditos, sem distinção, do PIS e Cofins;

5- os créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno entram no cálculo do rateio proporcional porque no método do rateio proporcional utiliza-se a receita bruta total e os créditos sobre o total das aquisições;

6- o § 4º do artigo 39 da Lei 9.250/95 autoriza a atualização do crédito pleiteado e, também, os obstáculos criados pelo Fisco (demora em apreciar o pedido e restrições ilegítimas) autorizam a atualização pleiteado, a exemplo do que ocorre com o ressarcimento de crédito de IPI.

7- a data da compensação é a data do vencimento dos débitos e não a data da apresentação da Declaração de Compensação;

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este Conselheiro Relator.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Walber José da Silva, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais preceitos legais e, sendo assim, dele conheço.

Como relatado, a empresa recorrente apresentou declaração de compensação utilizando crédito da Cofins exportação na compensação de débitos próprios e, ao apurar a liquidez e certeza do crédito utilizado pela recorrente nas compensações declaradas, a autoridade da RFB apurou um crédito menor que o pleiteado pela recorrente e, conseqüentemente, homologou parte das compensações declaradas. As glosas efetuadas pela RFB foram as citadas no Relatório.

A autoridade da RFB considerou realizadas as compensações, e extintos os débitos, na data da apresentação da Declaração de Compensação, cobrando os acréscimos legais dos débitos vencidos na referida data.

Em seu recurso voluntário, a empresa recorrente faz um exaustivo arrazoado sobre os princípios da administração pública e sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins e, no mérito, alega que:

1- a data da compensação é a data do vencimento dos débitos e não a data da apresentação da Declaração de Compensação;

2- deve ser incluída no cálculo do rateio proporcional a receita de exportação de produtos recebidos de terceiros com o fim específico de exportação, isto é, tal receita compõe a Receita Bruta Total e a Receita de Exportação;

3- tem direito ao crédito dos fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;

4- tem direito ao crédito presumido em todas as aquisições de pessoas físicas já que todos os seus estabelecimentos cumprem os requisitos legais para a fruição do crédito;

5- existe autorização legal para o ressarcimento em dinheiro do crédito presumido de PIS e Cofins não-cumulativos;

6- os créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno entram no cálculo do rateio proporcional porque no método do rateio proporcional utiliza-se a receita bruta total e os créditos sobre o total das aquisições;

7- o valor a ressarcir deve ser atualizado pela Selic;

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

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

Passemos, agora, ao exame do mérito.

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

[...]

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

Acréscimos legais de débitos compensados

A recorrente alega que a data da compensação é a data do vencimento dos tributos informado nas respectivas declarações de compensação e não a data da apresentação das declarações de compensação, como entendeu a autoridade da RFB.

A alegação da recorrente é absolutamente desprovida de amparo legal.

Por força do disposto no § 2º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 10.637/02), c/c art. 28 da IN RFB nº 460/04, a apresentação da declaração de compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória. Portanto, é devido os acréscimos legais dos tributos extintos (por pagamento ou por compensação) em data posterior ao seu vencimento. No caso, são devidos os acréscimos legais até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Exclusão, no cálculo do Rateio Proporcional, da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

A RFB excluiu, tanto da receita bruta total como da receita de exportação, o valor da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação sob o argumento de que a aquisição destas mercadorias não gera direito a crédito.

Este argumento da autoridade da RFB, embora verdadeiro (a aquisição da mercadoria com o fim específico de exportação não gera crédito de PIS e Cofins), não autoriza fazer ajustes na Receita Bruta Total e na Receita de Exportação do contribuinte, para fins de cálculo do crédito da Cofins vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzido.

Art. 3º [...]

§ 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.

Ora, se não existe previsão legal para ajustes da Receita Bruta Total e da Receita de Exportação, não cabe à autoridade fazê-lo. O fato da aquisição da mercadoria revendida (no mercado interno ou no mercado externo) não dá direito a crédito da Cofins, não é motivo para a exclusão da sua correspondente receita de venda da Receita Bruta Total e/ou da Receita de Exportação, a que se refere o citado § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

É irrelevante o argumento da decisão recorrida de que “o auditor procedeu da forma mais favorável à contribuinte” em face da inexistência de poder discricionário da autoridade administrativa fiscal. O procedimento do auditor deve estar estritamente vinculado à legislação de regência, não existindo margem para escolha.

Improcedente, portanto, as referidas exclusões feitas pela autoridade da RFB na Receita Bruta Total e na Receita de Exportação, para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos de Cofins.

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

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

Por seu turno a decisão recorrida argumenta que:

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

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

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

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

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

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

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

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

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

A solução da questão passa pelo alcance da expressão **“ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação”** do § 4º, acima reproduzido.

Supondo, por exemplo, que a recorrente seja exclusivamente uma empresa comercial importadora e tenha incorrido nas mesmas despesas de frete e armazenagem 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 eu que não. E não o tem porque a norma de regência (§ 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03) é claro ao proibir a apuração de crédito vinculado à receita de exportação das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, independente de haver ou não, para a despesa incorrida, previsão legal de creditamento, quando vinculada às demais receitas.

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

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

Crédito presumido nas aquisições de Pessoas Físicas

A autoridade da RFB reconheceu o crédito presumido das aquisições feitas junto a pessoas físicas dos produtos que ingressaram nos estabelecimentos industriais da recorrente, incluindo as transferências das aquisições feitas por todos os estabelecimentos da recorrente. Reconheceu o direito do ressarcimento do crédito presumido até o fato gerador de julho/2004, não reconhecendo para os meses subseqüentes, a teor do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Por seu turno, a recorrente reclama que seus estabelecimentos atendem aos requisitos legais para apurar o crédito presumido e que há restrição legal ao ressarcimento em dinheiro do crédito presumido.

Infundadas são as alegações da recorrente de que seus estabelecimentos industrializam os produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas. Na verdade, como bem apurou a Fiscalização, somente os estabelecimentos de Itacotiara e Cuiabá são estabelecimentos industriais. As demais filiais da recorrente são estabelecimentos comerciais e, portanto, não tem o direito de apurar e fruir do crédito presumido, a teor do disposto nos §§ 5º e 6º, do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Quanto ao direito ao ressarcimento do crédito presumido, a norma que o institui autoriza unicamente a dedução do mesmo do débito da própria exação, sem previsão de

ressarcimento em espécie. Ratifico, portanto, a interpretação dada pelo ADI/SRF nº 15/2005, de que “o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa” e que o mesmo “não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento” por falta de previsão legal.

Mais, ainda, a autorização para compensação refere-se a créditos (normal ou presumido) apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e o crédito presumido, a partir de agosto de 2004, passou a ser apurado na forma do art. 8º da Lei nº 90.925/04.

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

Créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno.

O Despacho Decisório nº 501-DRF-CBA tratou esta matéria nos seguintes termos:

DOS CRÉDITOS SOBRE O ADUBO, INCLUSIVE FRETES.

39. Na relação de Notas Fiscais de aquisição de insumos, fls 143 a 148, a Fiscalização identificou a compra de adubo e cloreto de potássio.

40. Estes insumos são destinados a divisão agropecuária da pessoa jurídica e utilizados em operações no mercado interno, não se enquadram no que determina o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

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

§ 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.

41. Portanto serão glosados os créditos calculados sobre as compras destes produtos no 3º Trimestre de 2004, que totalizaram R\$ 23.510.046,28 (vinte e três milhões, quinhentos e dez mil, quarenta e seis reais e vinte e oito centavos), tabela de fl. 166.

42. Também foram incluídos no cálculo de créditos vinculados a receita de exportação, os gastos com fretes de adubo e cloreto de potássio, que, pelos mesmos motivos já relatados acima, também devem ser glosados.

43. Estes fretes, segundo relação de notas fiscais apresentadas pelo interessado e apuração da Fiscalização, fls 149 a 151, totalizaram R\$ 2.778.786,20 (dois milhões, setecentos e setenta e oito mil, setecentos e oitenta e seis reais e vinte centavos) no 3º Trimestre de 2004.

Pelo que entendi, a RFB excluiu as despesas acima do rateio proporcional porque as mesmas estão vinculadas **exclusivamente** a operações (vendas) no mercado interno e, pelo disposto no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, só tem direito ao ressarcimento os créditos vinculados à receita de exportação. Em outras palavras, não são custos, despesas ou encargos **comuns** a que se refere o inciso II, do § 8º, do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Por este raciocínio, somente os custos, encargos e despesas **comuns** (às receitas do mercado interno e de exportação) entram no rateio proporcional do crédito. Ao contrário *sensu*, conclui-se que os custos, despesas e encargos vinculadas **exclusivamente** à receita de venda no mercado interno, ou à receita de exportação, não entram no cálculo do rateio proporcional do crédito.

A prevalecer o entendimento da RFB, há que se apurar a existência de custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente ao mercado externo. Os créditos destes insumos devem ser ressarcidos em sua integralidade, não devendo ser objeto de rateio.

Assim, a apuração do crédito vinculado à receita de exportação seria feita por um sistema híbrido: parte por apropriação direta e parte por rateio proporcional. Tal modo de apuração não encontra respaldo legal. São claras as disposições do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 de que o crédito será determinado por apropriação direta ou por rateio proporcional. Não há opção de combinar os dois métodos para determinar o crédito vinculado à receita de exportação.

O entendimento da recorrente, que concordo, é que todas os custos, despesas e encargos, com direito a crédito normal, que concorreram para a formação da Receita Bruta Total, devem ser incluídos no rateio proporcional e, neste caso, o valor do crédito apurado é exatamente o crédito vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, porque esta é a forma de se apurar o dito crédito vinculado à receita de exportação.

Pelo método de rateio proporcional, uma vez determinado a participação relativa da receita de exportação na receita bruta total, não vejo como deixar de aplicar o percentual encontrado nos custos, despesas ou encargos tidos como exclusivamente vinculado às operações no mercado interno e no mercado externo, fazendo incidir somente sobre os custos, despesas e encargos que tenham alguma vinculação tanto com as operações no mercado interno como as operações no mercado externo.

Concordo que a redação do § 8º, e seu inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 deixam margem para interpretação de que somente os insumos comuns às operações no mercado interno e no mercado externo são objeto de rateio. Quem assim entende, como acima se disse, tem que reconhecer que a integralidade dos créditos dos insumos vinculados exclusivamente às operações no mercado interno não são passíveis de ressarcimento e que a integralidade dos insumos vinculados exclusivamente às operações no mercado externo são passíveis de ressarcimento.

O que não é coerente é o que fez a autoridade da RFB: excluiu do total do crédito apurado, base de cálculo do crédito objeto do ressarcimento, somente o valor do crédito vinculado ao mercado interno. O crédito vinculado exclusivamente ao mercado externo foi mantido na base de cálculo e rateado, quando deveria ser integralmente ressarcido, por esta metodologia, que não concordo.

Por coerência com o que acima já decidi, fico eu com o entendimento de que no cálculo do crédito passível de ressarcimento deve-se considerar a relação percentual

existente entre Receita de Exportação e a Receita Bruta Total, incluindo, no cálculo, a receita de exportação de produtos de terceiros. Uma vez definida a percentagem da receita de exportação, esta deve ser aplicada ao crédito total, apurado na forma do art. 3º da Lei 10.833/03, para encontrar o crédito da Cofins passível de ressarcimento.

Esclareça-se, para não restar dúvidas, que o crédito presumido, enquanto calculado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03, entra no compute do crédito passível de rateio e, a partir da vigência da Lei nº 10.925/04, não integra o crédito passível de rateio e, conseqüentemente, de ressarcimento.

Em conclusão, não procede a glosa dos créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno.

Incidência da taxa Selic no ressarcimento

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

Lei nº 10.833/03, artigo 13:

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

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

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

[...]

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

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) incluir, na Receita de Exportação e na Receita Bruta Total utilizada no rateio proporcional, o valor da receita de exportação de produtos adquiridos com o fim específico de exportação; e (ii) incluir o crédito relativo a fretes e adubos no rateio proporcional dos créditos passíveis de ressarcimento.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999², adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva

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

[. . .]

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