



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

<b>Processo nº</b>	13154.000317/2005-57
<b>Recurso nº</b>	904.699 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-002.216 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de julho de 2013
<b>Matéria</b>	PIS - RESSARCIMENTO
<b>Recorrente</b>	AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**Período de apuração:** 01/10/2004 a 31/12/2004

**INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade 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. COMERCIAL EXPORTADORA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.**

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

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

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

**CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO.**

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

**CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETE VINCULADO EXCLUSIVAMENTE AO MERCADO INTERNO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Somente as despesas com direito ao crédito do PIS e vinculadas à receita de exportação podem integrar o cálculo do rateio proporcional para estabelecer o valor do crédito resarcir em dinheiro.

**RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.**

Por expressa determinação legal, é vedado a atualização monetária e a incidência de juros Selic no resarcimento de PIS não cumulativo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencido os conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Alexandre Gomes, que dava provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito de frete de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação e de fretes de transferências de adubos e cloreto de potássio.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 26/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Paulo Guilherme Deroulede, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

No dia 22/09/2005 a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, já qualificada nos autos, ingressou com declaração de compensação de débitos com créditos do PIS Exportação, previsto no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/02, relativo ao 4º trimestre de 2004.

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

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;

Autenticado digitalmente em 26/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013  
por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

4- excluiu do rateio proporcional o valor de créditos sobre fretes para a divisão agro da interessada, 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, a seguir transcrita:

- a) houve excesso de formalismo por parte da autoridade fiscal, que considerou como data da compensação aquela da formalização do processo administrativo, sendo que havia inequívoca intenção da contribuinte em efetuar a compensação pelo estorno efetuado na DACON;
- b) não foram observados os princípios estampados no art. 2º da Lei nº 9.784/1999;
- c) as mercadorias vendidas à Cargill foram efetivamente exportadas, embora depois de seis meses da venda, e, mesmo assim, se existe alguma penalidade esta deve ser aplicada à comercial exportadora adquirente;
- d) foi alterado pelo auditor-fiscal o critério de rateio efetuado, na proporcionalidade da receita bruta total auferida, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;
- e) pode ser mantido o crédito de contribuição para o PIS/Pasep sobre a totalidade de fretes suportados pela contribuinte e vinculados às operações de exportação, diretas ou indiretas;
- f) há direito ao crédito presumido calculado sobre o total de aquisições efetuadas de pessoas físicas e jurídicas com suspensão das contribuições, aplicadas na produção das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, e tais créditos podem ser utilizadas para a compensação com outros tributos e contribuições;
- g) "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 resarcimento não poderá ser objeto de restrições por parte da Receita, conforme consta no artigo 2º do ADI nº 15/2005";
- h) a glosa dos créditos das aquisições e das despesas com fretes sobre vendas, referente ao adubo, altera o critério de apuração de créditos adotado pela contribuinte, que é o rateio proporcional, para o método de apropriação direta dos custos;
- i) foram violados, também, os princípios da segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, coerência legislativa, estrita legalidade e isonomia;
- j) os créditos devem ser corrigidos pela Selic.

A 2<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS deferiu parcialmente a solicitação da interessada, para considerar receita de exportação o valor das mercadorias vendidas para a Cargill (R\$ 2.785.706,78), nos termos do Acórdão nº 04-22.726, 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.*

*VENDAS A COMERCIAL EXPORTADORA. COMPROVAÇÃO.*

*Comprovada a exportação das mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, o valor deve ser considerado como de exportação indireta, para os fins do rateio proporcional entre vendas no mercado interno e externo.*

*CRÉDITOS DE PIS/PASEP. PRESCRIÇÕES LEGAIS.*

*Os créditos relativos ao PIS/Pasep só são reconhecidos no caso de as operações estarem balizadas nas estritas raias das prescrições legais.*

*CRÉDITOS. VALORAÇÃO.*

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

Ciente desta decisão em 31/08/2011 (AR de fl. 288), a interessada ingressou, no dia 27/09/2011, com o recurso voluntário de fls. 289/328, no qual renova os argumentos da manifestação de inconformidade e requer a reforma da decisão recorrida para:

1)- que seja considerada como data de compensação a data informada pela Recorrente, ou seja, as datas do vencimento do tributo, sem a incidência de juros e multa de mora;

2)- que seja considerada como receita de exportação o total das vendas efetuadas com o fim específico de exportação no total do rateio dos créditos;

3)- reconhecer a manutenção do direito ao crédito de PIS sobre a totalidade de fretes suportados pela Recorrente e vinculados as operações de exportação, sejam elas diretas ou indiretas;

4)- permitir a compensação com demais débitos da Recorrente junto a RFB e/ou resarcimento em dinheiro do crédito presumido que trata o caput do artigo 8º da Lei 10.925/2004/

5)- que seja mantido o rateio dos custos, despesas e demais encargos, inclusive referente as aquisições de adubo, e despesas relativa aos fretes de transportes de adubo pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta;

6)- reconhecer a correção dos valores pleiteados pela incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração;

7)- reconhecer os créditos e homologar as compensações efetuadas pela Recorrente;

8)- manter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário compensado, controlado neste processo, em face das disposições do artigo 151 do CTN.

Na forma regimental, o processo foi distribuído para relatar.

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 do PIS 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, consequentemente, 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 arrazoado sobre os princípios da administração pública, das supostas violações ocorridas 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. Ocorreu excesso de formalismo pela autoridade fiscal;

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. Operações de exportação de terceiros;

4- existe autorização legal para o aproveitamento do crédito presumido do PIS e da Cofins via resarcimento em dinheiro ou compensação com demais débitos da Recorrente;

5- tem direito ao crédito nas aquisições de adubos destinados à Divisão Agro do Grupo, e respectiva despesas com fretes sobre vendas porque, dentre outros fatores, utilizou o critério do rateio proporcional dos custos.

6- 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 Recurso 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 pático, 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 CARF<sup>1</sup>:

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

Passemos, agora, ao exame do mérito.

### 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. Ratifico e supletivamente adoto os fundamentos da decisão recorrida.

<sup>1</sup> 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 conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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, são devidos 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, ou seja, até a data de sua extinção sob condição.

### **Exclusão da receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação no cálculo do rateio proporcional para determinar o crédito resarcível.**

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

*Analisando a sistemática em relação às operações de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, a exportação dessas mercadorias, classificadas no CFOP 7501-Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, bem como os benefícios concedidos, verificou-se que, para quem vende com fim específico de exportação, a operação já é considerada como exportação, com os benefícios das desonerações das contribuições de PIS das operações anteriores, e, para quem recebe com fim específico de exportação e exporta, atua como intermediário, devendo confirmar a exportação, não tendo nenhum crédito na entrada e nem débito na saída, pois a mesma mercadoria não pode gerar benefício de exportação novamente.*

*Nesse sentido, o § 4º do art. 6º da Lei 10833/2003 vedava a apuração de créditos vinculados à receita de exportação no caso de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação e consequentemente as receitas de exportação dessas mercadorias não podem ser computadas como Receitas de Exportação Normal para efeito do rateio proporcional de créditos vinculados à exportação.*

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

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

Esta matéria já esteve em pauta nesta 2ª Turma Ordinário quando do julgamento do recurso voluntário contido no Processo nº 13154.000312/2005-24, também de interesse da Recorrente. Na oportunidade, entendi que para o rateio proporcional de créditos vinculados à exportação não havia previsão legal para excluir, da receita bruta total e da receita de exportação, o valor da receita de exportação de mercadorias recebidas com o fim específico

de exportação, razão pela qual dei provimento ao recurso do contribuinte, nesta parte, no que fui acompanhado pelos demais membros do Colegiado, conforme Acórdão nº 3302-01.339, de 10/11/2011.

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

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por seu turno a decisão recorrida argumenta que:

*Por todo o exposto, as despesas de fretes sobre vendas só geram crédito conforme o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 no caso previsto nos seus incisos I e II, não incluída 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 do PIS 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 do PIS, por força do que dispõe § 4º, do art. 6º c/c inciso III, do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/03, abaixo reproduzidos.

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...]*

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

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

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

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

[...]

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

Supondo, por exemplo, que a recorrente seja exclusivamente uma empresa comercial exportadora e tenha incorrido nas mesmas despesas de frete de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Nestas condições, e à luz do dispositivo legal acima, teria a recorrente direito ao creditamento das despesas com frete e armazenagem? Entendo que não. E não o tem porque a norma de regência (§ 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, acima reproduzido) é clara ao proibir a apuração de crédito **vinculado à receita de exportação** das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, independente de haver ou não, para 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 – Ressarcimento em dinheiro**

Inicialmente, é preciso frisar que discussão aqui posta não diz respeito ao valor do crédito presumido apurado pela Fiscalização. Tal valor não foi objeto de contestação e, portanto, não existe lide sobre o mesmo.

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

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

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

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

### **Créditos de fretes de adubos transferidos entre estabelecimentos da Recorrente.**

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

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

*Portanto, [...] os fretes decorrentes do transporte de adubo e cloreto de potássio dos meses de 05/2004 a 06/2004 e 09/2004 a 12/2004 serão glosados como créditos de PIS/COFINS exportação.*

O Despacho Decisório nº 698-DRF-CBA tratou esta matéria nos seguintes termos:

*DOS CRÉDITOS SOBRE O ADUBO, INCLUSIVE FRETES.*

**35. Na relação de Notas Fiscais de fretes sobre vendas (CFOP 2353) a Fiscalização identificou fretes de adubo e cloreto de potássio, fls. 108 a 110.**

**36. 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 0 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.*

**37. Portanto serão glosados os créditos calculados sobre os fretes destes produtos no 4º Trimestre de 2004, que totalizaram R\$ 1.047.733,42 (hum milhão, quarenta e sete mil, setecentos e trinta e três reais e quarenta e dois ), tabela de fl. 146.**

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

No caso da despesa de frete de insumos transportados entre estabelecimentos da empresa não se enquadra no conceito de insumo a que se refere o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02. Não há direito de crédito nestas operações.

O frete é um serviço que, em regra, não ocorre durante o processo de industrialização, uma vez que a movimentação durante o ciclo é efetuada dentro da própria empresa.

O frete entre estabelecimentos não diz respeito ao ciclo de produção e a legislação, conforme já ressaltada pelas instâncias pretéritas, somente admite o crédito relativo ao frete na aquisição de insumos e na operação de venda. O frete, cujo crédito foi excluído, não se refere a operação de venda, como informou a Recorrente à Fiscalização.

No entanto, aqui não se discute o direito de crédito destas operações, mas tão somente se o mesmo deve ou não integrar a base de cálculo do crédito resarcível, se as despesas de frete estão ou não vinculadas à receita de exportação.

Em sua defesa, a empresa alega o seguinte:

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

*Todavia o argumento apontado pelo agente fazendário não procede, pois conforme já demonstrado, a recorrente optou para a apuração dos créditos vinculados a exportação, com base no parágrafo 8º do artigo 3º da lei 10.833/2003, ou seja, pelo método de rateio proporcional a receita bruta auferida.*

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

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

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

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

E o disposto no § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, 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*”. 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.

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

### **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 do PIS, inclusive na hipótese de compensação, nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833/03, regulamentado pela IN SRF nº 460/04, art. 51, § 5º, vigente à época da apresentação da declaração de compensação, que se reproduz.

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

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

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

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

[...]

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

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>2</sup>, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

<sup>2</sup> 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.

Documento assinado digitalmente em 26/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013  
Autenticado digitalmente em 26/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/07/2013  
por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 02/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva

CÓPIA