

S3-TE02

Fl. 987



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

Processo nº 13925.000103/2005-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3802-001.445 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 28 de novembro de 2012
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO - COFINS
Recorrente HERBIOESTE HERBICIDAS LTDA.2004
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA MATERIALIDADE DO CRÉDITO ALEGADO PELO CONTRIBUINTE.

Por mais relevantes que sejam as razões de direito aduzidas pelo contribuinte, no rito do pedido de ressarcimento é fundamental a comprovação da materialidade do crédito pleiteado. Diferentemente do lançamento tributário, em que o ônus da prova compete ao fisco, é dever do contribuinte comprovar que possui a materialidade do crédito.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CONCEITO DE PROVA. PLANILHAS INTERNAS.

Na tarefa de comprovar a materialidade do crédito, não se insere no conceito de prova a mera apresentação de planilhas internas. As planilhas devem constituir um resumo que facilite a visualização e análise da prova juntada, sendo esta compreendida por documentos fiscais e/ou contábeis oponíveis ao fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

A contribuinte HERBIOESTE HERBICIDAS LTDA., interpôs o presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 06-36.738, proferido em primeira instância pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM CURITIBA – DRJ/CTA, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem explicitar os atos e fases processuais ultrapassados até o momento da análise da Manifestação de Inconformidade, adota-se o relatório proferido pela autoridade julgadora de primeira instância:

“Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins – Mercado Externo, apurados no regime de incidência não-cumulativa, correspondente ao período do 2º trimestre de 2004, no montante de R\$ 779.833,10, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cumulado com declarações de compensação de fls. 258/261, 271/278, 646/665, apresentadas entre os dias 28/07/2005 a 31/01/2007.

A DRF em Foz do Iguaçu/PR, por meio do Despacho Decisório nº 187/2011, datado de 10/06/2011 (fls. 666/691), indeferiu o direito creditório formulado, não-homologando, em consequência, a compensação dos débitos pleiteados nas Dcomp nºs 14130.34164.310706.1.3.09-0379, 11791.15292.291106.1.3.09-5234 e 08517.75901.310107.1.3.09-0790, por inexistência de crédito, que totalizaram R\$ 62.464,69 e reconhecendo a homologação tácita das compensações declaradas nas demais Per/Dcomp, que foram entregues até 04/05/2006.

Na análise realizada pela autoridade administrativa, a partir das informações fornecidas pela interessada, destacam-se as seguintes situações:

- a mercadoria tributável adquirida para revenda, no mercado interno, não comporta pedido de ressarcimento de eventual crédito remanescente da contribuição, assim como o crédito desta mesma natureza originário de saídas classificadas como ‘outras receitas’ ou empregadas na ‘prestação de serviços’ (item 1A);

- pelo resumo dos seus procedimentos operacionais, há destaque para o reconhecimento expresso de que é empresa cerealista, realizando a venda de insumos aos produtores rurais e adquirindo seus produtos, inexistindo nessa sistemática comercial qualquer operação de aquisição de mercadorias para industrialização, em que pese parte dos cereais adquiridos serem classificados e separados por grau de unidade e impureza ou passarem pelos processos de

secagem, limpeza e padronização. Por isso, não há qualquer receita auferida com a venda de produtos industrializados, mas apenas receita decorrente da revenda de mercadorias (item 1B);

- não houve esclarecimento e comprovação da pertinência de se considerar os insumos em cada etapa de seu processo produtivo, a que bem eles foram incorporados para exportação ou, ainda, a descrição da função destes bens e serviços no processo de produção das mercadorias fabricadas/produzidas e destinados à exportação, resignando-se a listar gastos genéricos da empresa (item 1C)

- esclareceu que apenas exporta soja e milho em grãos comercial, donde se conclui que a empresa exporta produtos adquiridos de terceiros, normalmente produtores rurais (pessoas físicas) (item 1D);

- solicitada explicação sobre qual a relação/emprego de cada item/produto relacionado com a exportação do período, vinculando-o ao ciclo produtivo de cada produto exportado, foi listada simples relação de gastos genéricos da empresa (créditos sobre bens, serviços, energia elétrica e fretes prestados por PJ), ou seja, uma listagem apenas dos fornecedores com indicação resumida dos produtos adquiridos e o crédito apropriado (item 2);

- solicitando identificar a possível vinculação de depreciação, despesas c/ alugueis, máquinas e equipamentos, despesas financeiras e financiamento de PJ, com o produto exportado no período, bem como esclarecer a forma de sua utilização dentro da produção/industrialização pela empresa ou qual o produto exportado teria sido agregado, não houve justificativa para comprovar a necessidade do emprego de tais gastos no produto exportado. Ressalta que, ainda que existente a possibilidade de apropriação de créditos desta contribuição sobre tais circunstâncias ou operações, não se incorporando ao produto exportado, estaria vinculado ao mercado interno, utilizável somente para deduzir débitos da mesma contribuição (item 3);

- os valores informados no Dacon devem passar por ajustes com respeito ao rateio proporcional dos custos, das despesas e dos encargos geradores de crédito, pois são passíveis de rateio proporcional apenas os custos, despesas e encargos comuns a ambas as receitas (receita no mercado interno e receita de exportação) e não genericamente a todo e qualquer crédito;

- créditos básicos: a) peças para manutenção de caminhões e b) manutenção de caminhões – utilizados tanto em operações de transporte na compra de produtos diversos, na transferência de produtos entre suas unidades, na entrega de insumos vendidos a produtores rurais e no transporte de mercadorias em geral vendidas pela empresa no mercado interno, foi canalizada para apropriação do crédito do mercado externo proporcionalmente à receita de exportação quando seria passível de rateio somente gasto comum e indivisível ao mercado interno e externo. Na existência de gastos ocorridos vinculados a uma operação de exportação (que deve constituir exceção), deve ser alocado diretamente àquela operação executado e não pela forma de rateio proporcional; c) óleo diesel – além das justificativas anteriores acrescenta-se que o mesmo pode ser utilizado também em veículos da administração

em outras finalidades; e d) manutenção de máquinas e equipamentos – todos os gastos com a manutenção de bens foram alocados como gasto comum a exportação e incluído em rateio, transferindo indevidamente para o mercado externo parcela significativa destes créditos, quando a estrutura na empresa é empregada basicamente em operações cotidianas no mercado interno, cabendo destacar o gasto com o bem e equipamento utilizado em operação de exportação;

- serviços utilizados como insumos: a) locação de mão-de-obra – não tiveram qualquer comprovação de que estão atreladas ao mercado externo, já que pela sua natureza são ocorrências cotidianas da empresa inerentes ao ciclo de atividades; b) peças manutenção de caminhão – agregam gastos que deveriam ser insumos da prestação de serviços, mas a exportação foi de cereais; c) manutenção de caminhão – poderia ser considerado insumo na prestação de serviços de transporte da empresa, atividade do mercado interno, mas distante da vinculação com a exportação de cereais; e d) manutenção de equipamentos (e itens correlatos) – todos os gastos com a manutenção dos bens foram alocados como gasto comum a exportação e incluído em rateio, transferindo indevidamente para o mercado externo parcela significativa destes créditos, quando a estrutura na empresa é empregada basicamente em operações cotidianas no mercado interno, cabendo destacar o gasto com o bem e equipamento utilizado em operação de exportação;

- despesas de energia elétrica – consumo em 9 unidades da empresa, adotando um critério irregular de rateio, apropriou-se de parcela significativa deste critério como se todo o gasto de energia em todas as unidades estivesse vinculado ao mercado externo, o que não é condizente, pois em geral consumiu na manutenção de suas atividades internas;

- despesa de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de PJ – não houve esclarecimento sobre a necessidade destes gastos vinculados ao mercado externo e nem justificativa para ser considerado gasto comum entre as atividades e subsidiar rateios;

- bens do ativo imobilizado: a) rateio de todos os bens integrantes de seu ativo imobilizado, quando deveria priorizar tão somente aqueles utilizados de forma comum tanto para produzir bens exportados como para o mercado interno; contudo diversos bens seria impraticável atribuí-los as exportações de cereais, a exemplo de caminhões, carretas graneleiras, semi-reboque e outros que constitui custo específico da prestação de serviços a ele vinculados; b) diversos outros bens também são incompatíveis com a incorporação ao produto exportado, como por exemplo pá carregadeira, camionete utilitário, caminhonete F-4000, motor bomba, caixa d'água, instalação de força e luz, compressor etc; e c) prédios e diversas edificações que ser utilizados para atividades variadas na exploração das atividades empresariais e não exportação;

- outras operações com direito a crédito: a) crédito presumido – agroindústria – aquisição de pessoas físicas: não existia a época previsão legal para sua apropriação, para fins de compensação ou ressarcimento, mesmo da parcela relativa às receitas vinculadas ao mercado externo e que não são todas as aquisições que geram crédito; b) despesas financeiras de financiamento PJ – as planilhas apresentadas não foram suficientes para produzir a prova de que estão de fato vinculadas às operações de exportação e foram necessárias para viabilizar o rateio e apropriação dos créditos; em parte delas não se vislumbrou que tais gastos

foram diretamente motivados pela exportação ou que foram custos comuns, como contratos de mútuo entre empresas do mesmo grupo com circunstância e finalidade ignorada, controle de EGF (Empréstimo do Governo Federal), que via de regra são utilizados para financiamentos de produtos no meio agrícola/pecuniário e Cédula Rural Pignoratória de financiamento para o beneficiamento de 'semente de soja' quando o produto exportado é apenas 'soja comercial'; c) fretes p/ vendas pagas à PJ – o frete sobre operação de exportação não é cumulativo com os demais do mercado interno para propiciar o rateio, pois o frete é pago a cada operação específica de transporte e para comprovação basta vincular a nota fiscal do frete (ou CTRC) à nota fiscal da exportação procedida; e

- quanto às exportações diretas constatou-se que o produto vendido teve como destino o próprio adquirente e parte das vendas para exportação indireta foi efetuado a pessoa jurídica que não consta no cadastro do Siscomex como um recinto alfandegado, o que não caracteriza o fim específico de exportação, sujeitando-se essas vendas à incidência da contribuição.

Cientificada em 16/06/2011, a interessada, por intermédio de sua procuradora legalmente habilitada, ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 696/736, em 18/07/2011, tecendo, em síntese, as argumentações a seguir expostas.

Solicita, em preliminar, o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, pela não-homologação das declarações de compensação, constante da Carta de Cobrança nº 08/2011, nos termos do art. 66 da IN RFB nº 900, de 30/12/2008, e inciso III do art. 151 do CTN, até que seja julgado em definitivo na esfera administrativa o presente processo.

Aduz que o Despacho Decisório deixou de analisar importantes aspectos da documentação juntada, que demonstra claramente a origem das receitas auferidas e sua correlação com os créditos pleiteados e que partindo da premissa de que a manifestante exerce um grande número de atividades, muitas delas desassociadas da exportação, promoveu uma análise genérica dos créditos pleiteados, sem se atentar para as peculiaridades da atividade exercida, quesito essencial para a correta aferição do crédito de Cofins pleiteado.

Explicita que as receitas de exportação representam 76,30% do total das receitas auferidas no trimestre, sendo irrisórias as receitas de prestação de serviços com apenas 0,22% do total, e que considerável parcela das atividades constante de seu objeto social sequer foi exercida no período.

Pondera que tendo havido receita de exportação é certo que incorreu em custos e despesas para tal fim, sendo arbitrário e ilegal considerar que inexistiram valores passíveis de ressarcimento, pois, sendo considerável o volume de exportação, certamente o volume de custos e despesas para permitir que o produto fosse exportado também é expressivo.

Relativamente aos créditos ordinário do PIS e da Cofins, comenta a legislação trazida a respeito, diferenciando-os da sistemática aplicada para o ICMS e IPI, e que o método não-cumulativo aplicado àquelas contribuições deve estar pautado em função da receita. Nessa sistemática, diz que a legislação permitiu o desconto de

créditos em relação aos bens e serviços utilizados – direta ou indiretamente – como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos, inclusive, combustíveis e lubrificantes. Nesse contexto, afirma que o conceito de insumo está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto, comercialização das mercadorias ou prestação de um determinado serviço. Ou seja, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil. Em outras palavras, entende que todos os dispêndios em bens ou serviços relacionados ao processo fabril, de comercialização ou de prestação de serviços. Diz que este conceito de insumo possui amparo legal no Regulamento do Imposto de Renda, sendo portanto muito mais amplo do que o conceito adotado para o IPI e ICMS, sendo incabível a aplicação restritiva, como ocorreu na análise pela DRF. Cita julgado do CARF a respeito.

Ressalta que, enquanto empresa cerealista, realiza cumulativamente as atividades de secagem, limpeza, padronização e armazenamento dos produtos in natura adquiridos, existindo uma efetiva alteração do produto destina à venda, principalmente no que tange à sua forma de apresentação, já que contará com um nível de umidade reduzido, livre de impurezas e padronizados. E para isso se utiliza de bens e serviços como insumos e ainda máquinas e bens essenciais para colocação dos produtos à venda. Salienta que o vocábulo 'fabricação' utilizado pela Lei nº 10.833/2003 é empregado no sentido de executar, preparar, confeccionar e não apenas no sentido de industrializar, sendo, assim, ilegítima a restrição imposta pela decisão, uma vez que os dispêndios efetuados representam efetivo insumo na produção realizada.

Citando Soluções de Consulta, aduz que a manutenção de máquinas e equipamentos industriais, por ter aplicabilidade direta no processo produtivo e ser intrínseca à atividade da manifestante, gera direito a créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, uma vez que essas despesas são imprescindíveis para possibilitar o processo de fabricação dos produtos à venda. Afirma que segregou-se os bens entre aqueles utilizados integralmente nos produtos destinados ao mercado interno, aqueles exclusivamente usados nos produtos exportados e os bens de uso comum, realizando-se o rateio nos termos da legislação.

Quanto à glosa de gastos com peças para manutenção de caminhões e máquinas, óleo diesel e manutenção de máquinas e equipamentos, sob o fundamento de que não estão ligados à receita com a prestação de serviços de transporte no mercado interno, argumenta que a sua receita de atividade de transporte de cargas é irrelevante, perfazendo 0,034% da receita bruta total, diante da receita de exportação.

Em relação aos serviços prestados por pessoa jurídica, entende que deve compor a base de cálculo dos créditos, por serem essenciais a sua atividade, tratando-se de contratação de mão-de-obra temporária para a carga e descarga dos produtos no armazém e no porto e manutenção das máquinas e equipamentos.

Alega que o direito de creditamento das despesas com armazenagem e frete nas operações de venda encontra-se respaldado no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de pagamento à pessoa jurídica de despesas com armazenagem quando da exportação de grãos e as despesas com frete, quando do deslocamento dos produtos para o fim específico de exportação.

Quanto às despesas com locação de máquinas e prédios, diz que trata-se de um armazém, utilizado para armazenagem de soja comercial destinada à exportação, e de arrendamento mercantil de equipamentos de informática utilizados na administração da empresa, de forma comum, não havendo como segregá-las, senão por rateio.

As despesas financeiras foram glosadas sob o fundamento de não haver correlação entre elas e as receitas de exportação, entretanto, entende que devem ser aproveitadas, pois a maior parte delas refere-se a ACC celebradas para efetivação das exportações e os demais contratos, em menor número, têm ligação com a atividade no mercado interno.

Também os créditos com energia elétrica foram glosados por não ter sido demonstrada sua vinculação aos produtos exportados ou a sua utilização de forma comum, contudo, tal vinculação pode ser facilmente verificada analisando a estrutura da empresa, que assim o faz.

Sobre os créditos de bens do ativo imobilizado, esclarece que parte desses bens encontram-se vinculados às receitas de exportação, por vezes de forma integral, por vezes de forma comum com as receitas do mercado interno, exemplificando como uso comum os prédios cuja produção destina-se em parte à exportação e em parte ao mercado interno e as máquinas que trabalham de forma comum, secando, limpando, padronizando e armazenando produtos que serão destinados para ambos os mercados.

Ressalta que a Lei nº 10.833/2003 permitiu, a partir de fevereiro de 2004, o cálculo de créditos presumidos em relação às aquisições de pessoas física de produtos in natura de origem vegetal, concedido a cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar e comercializar tais produtos. Os créditos assim obtidos, acumulados em virtude de operações de exportação, foram objeto do pedido de ressarcimento e de compensação. E que o pedido não teve por base a Lei nº 10.925/2004, mas a Lei nº 10.833/2003.

Quanto à exclusão das receitas de exportação das vendas para o CNPJ nº 04.840.718/0001-47, por não ser considerado recinto alfandegado, salienta que os documentos comprovam que a empresa é uma 'trading company', as vendas destinadas a 'trading' são equiparadas a saídas para exportação e as vendas objetivaram e tiveram como destino o exterior.

Por fim, solicita a aplicação da correção monetária, com base na Selic, embora saiba que não há legislação específica prevendo essa hipótese em pedidos de ressarcimento, mas o Conselho de Contribuintes tem competência de corrigir as imperfeições legislativas.

É o relatório."

A manifestação de inconformidade apresentada foi indeferida pelo órgão julgador *quo* pelas razões sintetizadas na forma da ementa que segue:

"ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

EXPORTAÇÃO. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente ao estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sendo que a possível exportação posterior dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda das propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e desde que, como no caso do pedido de ressarcimento sobre produtos destinados ao exterior, haja demonstração clara e eficaz da vinculação entre esses gastos e os bens exportados.

VENDAS MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

Inexistindo apropriação direta, a determinação do crédito pelo rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, aplica-se aos custos, despesas e encargos, que sejam comuns a ambas as receitas.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA/TAXA SELIC.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Cientificada acerca do posicionamento adotado pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM CURITIBA – DRJ/CTA, a interessada interpôs o presente Recurso Voluntário, no qual apresenta como motivações para seu provimento, basicamente:

- i) A ocorrência de equívoco na análise do Pedido de Ressarcimento, tendo em vista que a documentação juntada ao processo demonstra com clareza a origem das receitas auferidas pela empresa e que, comprovadas as receitas de exportação, devem ser reconhecidos os custos e despesas incorridos para sua geração;

ii) A utilização de dispositivo legal inaplicável ao caso para o indeferimento do pedido de ressarcimento referente aos créditos presumidos de Cofins promovido com base no art. 6º, §§1º e 2º da Lei nº 10.833/03 e não com fundamento na Lei nº 10.925/04;

iii) Ser evidente que a interpretação do termo insumos para o PIS e a Cofins é diversa do conceito aplicado ao IPI e ao ICMS, devendo englobar todos os bens e serviços que sejam utilizados na fabricação ou prestação de serviços, sendo certo que também o conceito de produção e fabricação utilizado para os imposto em comento tampouco devem se estender à Cofins, pelo que seria ilegítima a restrição imposta pela decisão recorrida à utilização dos créditos decorrentes dos dispêndios por ela efetuadas;

iv) Quanto aos insumos:

iv.a) Os bens

iv.a.1) A aplicabilidade direta das peças para manutenção de máquinas e equipamentos industriais, bem como de instalações e veículos no processo produtivo dos produtos para a venda, razão pela qual legítimos os créditos de Cofins apurados com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, na medida em que encontrados após promovido o rateio proporcional dos créditos, conforme art. 3º, §8º, do mesmo diploma legal;

iv.a.2) Ter demonstrando inequivocamente através das planilhas acostadas aos autos que os bens listados como insumo possuíam vínculo com os produtos destinados ao mercado externo, e que a receita auferida no período com a prestação de serviço interno de transporte foi irrisória para fazer face à receita de exportação.

iv.b) Os serviços

iv.b.1) A essencialidade da contratação da mão de obra temporária para carga e descarga dos produtos no armazém e no porto, bem assim da manutenção das máquinas e equipamentos, restando clara a sua qualidade de insumos, nos termos do art. 3º, da Lei nº 10.833/03;

iv.b.2) Ter comprovado de forma irrefutável a vinculação desses serviços aos produtos exportados mediante a juntada de documentos aos autos.

v) Quanto às despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, aduz que as referidas despesas estão diretamente relacionadas à exportação dos grãos de soja, como demonstrado pela documentação trazida à análise, posto que para suas atividades internas, utiliza-se de frota própria, razão pela qual legítimo o creditamento com fulcro no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03;

vi) Quanto às despesas com locação de máquinas e prédios:

vi.a) A necessidade de alugar um armazém para depósito da soja comercial a ser exportada e de arrendar equipamentos de informática utilizados na administração da

empresa, sendo inquestionável o direito ao crédito previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03;

vi.b) A total vinculação entre os custos da locação do armazém e as receitas de exportação da soja comercial, posto que o estabelecimento alugado se prestaria ao depósito do produto a ser exportado (soja comercial) e, a parcial vinculação entre o arrendamento mercantil dos equipamentos de informática e as receitas de exportação, tendo sido, portanto, realizado o rateio determinado pela legislação.

vii) Quanto às despesas financeiras, alega que a correlação entre os contratos de ACC é as receitas de exportação é fato notório, independentemente de outras provas que o demonstrem, servindo isoladamente de prova que deveriam ser utilizadas integralmente para a composição dos créditos de Cofins calculados na forma do art. 3º, inciso V, da Lei nº 10.833/03;

viii) Quanto às despesas com energia elétrica, assevera que os dispêndios a título de energia elétrica nos estabelecimentos de CNPJs nºs: 77.098.978/0001-62; 77.098.978/0006-77; 77.098.978/0010-53; 77.098.978/0013-04; e 77.098.978/0014-84 são passíveis do rateio nos moldes do art. 3º, §8º, da Lei nº 10.833/03, por serem de uso comum ao mercado interno e ao mercado externo, devendo ser reconhecido o crédito pleiteado nos termos do art. 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03;

ix) Quanto aos bens do ativo imobilizado, destaca ter demonstrado a segregação dos bens utilizados na produção destinado ao mercado interno, ao mercado externo e ao uso comum, e a realização do rateio proporcional, considerando a vinculação comum com as receitas provenientes do mercado interno;

x) Haver devidamente identificado os custos, despesas e encargos vinculados às exportação de produtos, de forma a promover o rateio proporcional para apuração dos créditos de Cofins, condutas estas, comprovadas pela documentação carreada aos autos;

xi) Serem as exportações remetidas à Allicorp Trading Com. Exterior S.A. (CNPJ nº 04.840.718/0001-47) caracterizadas como vendas com fim específico de exportação, na medida em que as vendas destinadas a tradings são equiparadas a saídas para exportação para fins fiscais;

xii) A necessidade da atualização monetária do montante objeto do Pedido de Ressarcimento da data da apuração dos créditos até sua efetiva fruição, em atenção ao princípio da isonomia e à possibilidade de utilização da analogia (art. 108, CTN) e dos princípios gerais do direito tributário para nortear a decisão a este respeito, com a aplicação da taxa SELIC.

É o relatório.

Voto

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade e tempestivamente interposto, nos termos do Decreto nº 70.235/72, conhecimento do Recurso e passo à análise das razões recursais.

I) DAS ATIVIDADES DE EMPRESA CEREALISTA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/02/2013 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURI, Assinado digitalmente em 28/02/2013 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURI, Assinado digitalmente em 03/06/2013 por REGIS XAVIER HOLANDA

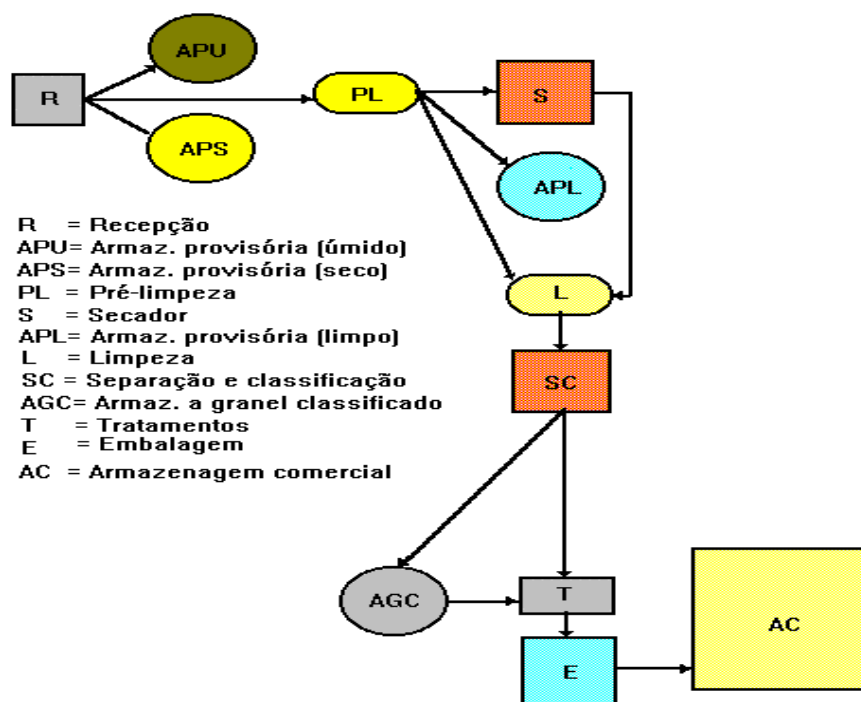
Impresso em 04/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para que se chegue ao justo deslinde da presente controvérsia, urge, em sede preliminar, compreender a real natureza das atividades da Recorrente que lhe levaram a crença de que detém créditos da Cofins relacionados às receitas de exportação auferidas.

Senão vejamos.

Como aduzido pela interessada às fls. 352 e corroborado até este momento pelas autoridades administrativas responsáveis pela análise deste processo (fls. 671 e 836), as operações das quais a Recorrente entende originarem-se os créditos de Cofins que supostamente detém, apurados na forma do art. 6º, §1º, da Lei nº 10.833/03, decorrem da atividade de beneficiamento de grãos de soja (característica de empresa cerealista) para posterior comercialização ao mercado externo.

Tal atividade compreende diversas etapas, a saber, i) recepção; ii) pré-limpeza; iii) secagem; iv) limpeza; v) padronização (separação e classificação); e vi) armazenamento, como sumariamente representado no fluxograma a seguir:



(fluxograma

acessado

em

<http://www.agr.feis.unesp.br/defers/docentes/mauricio/pdf/Beneficiamento%20de%20gr%E3os.pdf>

Em suma, o processo de beneficiamento se inicia com o recebimento dos grãos, que são inicialmente armazenados em depósitos ou silos para produtos a granel ou transportados diretamente para a linha de beneficiamento, onde será promovida sua pré-limpeza através de máquinas constituídas de uma ou mais peneiras vibratórias, acompanhadas de um sistema de ventilação para eliminação de poeira e materiais leves.

Ultrapassada esta fase do processo de beneficiamento, os grãos são encaminhados à secagem, durante a qual seus níveis de umidade são regulados para viabilizar o

processamento e armazenamento posterior, sendo então remetidos para a operação de limpeza, em que ocorre uma separação rigorosa de todos os materiais indesejáveis, como sementes ou grãos de outras espécies, sementes defeituosas ou grãos quebrados etc.

Nesta etapa, são utilizadas também máquinas de ventilador e peneiras para garantir o rigor da limpeza, que se segue à separação e classificação dos grãos e ao tratamento destes com os produtos químicos necessários à proteção contra insetos e fungos.

Por fim, os grãos são classificados segundo sua qualidade e padronizados de acordo com análises específicas e por comparação entre o material analisado e os padrões oficiais instituídos pelo Ministério da Agricultura.

Concluído o beneficiamento em si dos grãos, estes são armazenados conforme a necessidade imediata do beneficiador e posteriormente ensacados para comercialização.

Sendo estas, resumidamente, as atividades que, de acordo com a Recorrente lhe atribuíram direito creditório para fazer jus ao Pedido de Ressarcimento de Créditos de Cofins – Mercado Externo, apurado no sistema não cumulativo de incidência desta contribuição durante o 2º trimestre de 2004, na forma do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, no montante de R\$779.833,10 (setecentos e setenta e nove mil, oitocentos e trinta e três reais e dez centavos), e às posteriores Declarações de Compensação de fls. 258/261, 271/278, 646/665, adentre-se no mérito do presente Recurso.

II) DO DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO

O mérito aqui discutido merece um breve esclarecimento, a fim de que não parem dúvidas quanto ao objeto do que se analisa e ao que se conclui neste voto.

A Recorrente, através de Pedido de Ressarcimento, pleiteou o ressarcimento de créditos da Cofins supostamente vinculados a receitas de exportação de soja em grãos, beneficiada nos moldes acima descritos, por entender que as despesas incorridas se enquadrariam nas hipóteses do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e que, por estarem relacionados com as operações de exportação por ela promovidas, gerariam o direito ao ressarcimento/compensação destes valores (art. 6º, §§1º e 2º, Lei nº 10.833/03).

A técnica da não cumulatividade adotada pela Lei nº 10.833/03 para a determinação da base de cálculo da Cofins, conhecida como método “indireto subtrativo”, tem por operacionalização o estabelecimento de situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens, serviços adquiridos, custos, despesas e encargos, nos termos do art. 3º deste diploma legal:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

Evidente, assim, que a *mens legis* foi a de restringir o benefício creditório a certas despesas do contribuinte, sendo taxativa a listagem do art. 3º, e estes os créditos ordinários ou básicos da Cofins apurada pela sistemática da não cumulatividade e que se prestam à concretizar o princípio da isonomia e da neutralidade concorrencial.

Frise-se que as determinações legais acima referidas se aplicam tão somente às operações relacionadas ao mercado interno, ou seja, as hipóteses de creditamento ali previstas se

limitam a apuração da Cofins não cumulativa referente a receitas decorrentes de negócios efetuados no território nacional.

Inobstante, não menos atento foi o legislador em relação às operações de exportação.

A fim de garantir a neutralidade tributária/fiscal das exportações e desonerar a cadeia produtiva dos exportadores, evitando deste modo a “exportação de tributos”, as receitas de exportação foram exoneradas da incidência da contribuição, na forma do art. 6º, da Lei nº 10.833/03.

Além disso, foi conferida ao contribuinte exportador (pessoa jurídica vendedora) a opção pela utilização dos créditos ordinários ou básicos obtidos conforme o art. 3º para:

- i) dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações de 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 a matéria.

Não conseguindo utilizar o crédito nos moldes citados ao final de cada trimestre, poderia ainda o contribuinte solicitar o ressarcimento do montante apurado de acordo com a legislação de regência da matéria.

Ocorre que os créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos na forma do art. 3º, para serem usufruídos na hipótese de exportação, devem estar diretamente vinculados à receita de exportação (art. 6º, §3º, Lei nº 10.833/03). Caso contrário, somente serão válidos para creditamento relacionado às receitas do mercado interno.

Resta claro e indiscutível que **somente geram direito aos créditos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, que estariam sujeitas à incidência não cumulativa, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno.**

Quer isto dizer que o aproveitamento dos créditos da Cofins não cumulativa nas operações de exportação depende, em primeiro plano, de sua legitimidade em relação ao mercado interno (art. 3º, Lei nº 10.833/03).

Superada esta etapa, deverá o crédito estar vinculado à receita de exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisa; ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (art. 6º, incisos I, II e III e §3º, Lei nº 10.833/03).

Além disso, a determinação do crédito apurado em relação à exportação deverá ser efetuada através da apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou rateio proporcional, sendo aplicável aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida em cada mês.

O contribuinte pode buscar o reconhecimento de que certas despesas são efetivamente vinculadas a exportação mediante a juntada de diversos documentos, os quais devem ser apreciados pelas instâncias julgadoras, de modo a se confirmar a existência da verdade material.

No caso em tela, a Recorrente apresentou uma série de documentos, basicamente planilhas que decompõem os valores de seu Dacon e demonstram quais são seus fornecedores e mesmo, em certos casos, qual a funcionalidade de cada uma de suas filiais – se prédios administrativos ou estabelecimentos que destinem produtos ao mercado interno ou ao exterior.

Acontece que, no rito do processo de análise de pedidos de compensação ou ressarcimento, o sujeito passivo deve demonstrar a materialidade de seu crédito. No caso em tela, o Recorrente não me parece ter demonstrado, de modo cabal, a verdade material que lhe assiste.

São diversos os itens que compõem o crédito apresentado pelo contribuinte contra o sujeito ativo da obrigação tributária. Em todos eles, pode-se discutir, em maior ou menor grau, sobre a possibilidade do direito de crédito.

No entanto, essa discussão teórica invariavelmente esbarra em uma questão irrespondível: há prova?

Ora, o julgador não pode se basear em planilhas internas apresentadas pelo contribuinte, ou mesmo declarações de terceiros afirmando que certos pagamentos se referiram ao aluguel de um imóvel (sem mesmo haver juntada de contato de locação!).

Vale repisar, diferentemente do processo de revisão do lançamento tributário, em que o ônus da prova compete ao fisco (demonstrando cabalmente as razões pelas quais o tributo deve ser exigido), no pedido de ressarcimento *o contribuinte* deve demonstrar cabalmente as razões pelas quais ele deve ser restituído no montante pleiteado.

Nesse sentido, em que pese a juntada de planilhas, tem-se que estas são nada além de um arrazoado na forma esquemática, ou mesmo matemática. Mas sempre arrazoado, não prova.

Prova é a documentação, oponível ao fisco, que redunde em demonstração inequívoca do direito de crédito. Sobre essa prova é que deverão ser elaboradas planilhas resumo; porém é certo que as planilhas, em si, não constituem prova.

Seria então despidiendo analisar item a item do Recurso Voluntário, já que, mesmo instado pela decisão recorrida sobre a ausência de juntada de prova, o Recorrente apenas aduz que sua prova (as planilhas) não foi apreciada pela instância originária. E a prova é a confirmação da verdade material que, em última análise, justifica a própria existência do pedido de ressarcimento.

Destaco, nesse sentido, o seguinte excerto do voto condutor da decisão recorrida e o rebote dessa arguição em sede de recurso voluntário:

Decisão recorrida (fl. 842)

Após a análise das informações fornecidas pela interessada, a autoridade fisca

l menciona que não houve atendimento à intimação para pedido de esclarecimentos/comprovação dos gastos/insumos aplicados no processo produtivo (item 23), já que foi apresentada uma simples listagem de fornecedores com indicação resumida do produto adquirido, portanto, não foi esclarecido a questão fundamental, qual seja, a comprovação da pertinência de se considerar tais insumos/produtos em cada etapa de seu processo produtivo, ou a que bem eles foram incorporados para exportação, ou ainda a descrição da função destes bens e serviços no processo de produção das mercadorias fabricadas/produzidas destinadas à exportação. Resignou-se a listar gastos genéricos de sua empresa, afastando-se do foco do questionamento. Salienta ao final (item 29) que são passíveis de rateio proporcional (considerando ser este o método adotado pela interessada para a determinação do crédito), consoante dispõe o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, apenas os custos, despesas e encargos comuns a ambas as receitas (receita no mercado interno e receita de exportação) e não genericamente todo e qualquer crédito. Portanto, os valores informados pela interessada nas linhas da 'Ficha 06' do Dacon devem passar pelos necessários ajustes com respeito ao rateio proporcional dos custos, das despesas e dos encargos geradores de crédito, que devem observar a condição de serem comuns às receitas no mercado interno e de exportação.

Recurso Voluntário (fls. 962-963)

Mas, com a devida vênia, ao contrário do argumentado pelas autoridades fiscalizadoras, houve a devida identificação dos custos, despesas e encargos vinculados à exportação de produtos ao exterior, ainda que forma comum.

Isto porque houve apontamento e esclarecimentos prestados pela ora Recorrente, principalmente no que tange às planilhas juntadas em 10/11/2011.

Veja-se, portanto, que tais documentos foram desconsiderados pelas autoridades fiscalizadoras, que deixaram de averiguar as informações ali constantes.

Assim, como a verdade material deve ser buscada incessantemente pela autoridade fiscalizadora, necessário se faz que tais documentos sejam considerados e analisados, pois constam os devidos apontamentos e rateios efetuados pela ora Recorrente.

Destarte, ante ao desprezo dos esclarecimentos trazidos pela Recorrente, com o devido respeito, necessário se faz a correção do entendimento proferido pela DRJ/CTA, merecendo ser totalmente reformado.

No meu sentir, por mais que esse pedido seja facultado ao contribuinte, a ausência de requerimento de diligência quanto ao alegado é sintomática quanto à incerteza acerca da prova cabal da verdade material do crédito pleiteado.

Assim, por mais que – como dito – o voto pudesse se debruçar sobre cada um dos itens carreados pelo Recorrente, invariavelmente a conclusão é a mesma: falta comprovação do direito material alegado. E por ser esse o ponto de interseção entre todos os itens, adoto-o como fundamento para a negativa de provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Processo nº 13925.000103/2005-11
Acórdão n.º **3802-001.445**

S3-TE02
Fl. 995

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para NEGAR-LHE TOTAL PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi