



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

Processo nº 14090.000149/2006-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.659 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2015
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. RATEIO PROPORCIONAL. EXCLUSÃO.

A vedação legal constante no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 ocasiona a exclusão das receitas de exportação daquelas mercadorias nas quais a recorrente figura tão somente como empresa comercial exportadora, concretizando a operação que produz na verdade efeitos de “receita de exportação” para terceiro.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. FRETE SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não geram créditos, em decorrência da vedação legal constante no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. DEDUÇÃO E COMPENSAÇÃO. CONFUSÃO.

A dedução de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/200 não se confunde com o instituto da “compensação”.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. RECEITAS DE MERCADO INTERNO. VEDAÇÃO.

Não geram créditos as despesas referentes a fretes não vinculados a operações de exportação, em função da vedação estabelecida no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO PRESUMIDO À AGROINDÚSTRIA. ATUALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

Em função de vedação legal expressa, presente no art. 13 da Lei nº 10.833/2003, não há atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores referentes ao crédito presumido ali disciplinado.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NORMA LEGAL VIGENTE. SÚMULA 2 DO CARF.

Não se conhece de argumento relacionado à inconstitucionalidade de Lei por ausência de atribuição ao CARF, conforme inclusive a Súmula 2 do tribunal: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso da seguinte forma: I) pelo voto de **qualidade**, quanto ao rateio proporcional (referente a créditos de exportação de produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação). Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti; II) por **maioria** de votos, quanto ao direito à tomada de crédito em relação ao frete sobre mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação; quanto à possibilidade de compensação de créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; quanto à possibilidade de tomada de créditos sobre fretes vinculados à aquisição de adubos/cloreto de potássio - mercado interno. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista; e quanto à correção pela taxa Selic, vencido o Conselheiro Ivan Allegretti. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Esteve presente ao julgamento o Sr. Everdon Schlindwein, CRC nº 018557/0-8 T-PR.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

LUIZ ROGÉRIO SAWAYA BATISTA - Relator.

ROSALDO TREVISAN - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (redator designado), Jorge Olmiro Lock Freire, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Trata-se de Declarações de Compensações vinculadas a Cofins – Não Cumulativa – Exportação, relativas ao 4º trimestre de 2004, com diversos débitos (CSLL e IRPJ); através de formulário do anexo VI da Instrução Normativa RFB nº 563, de 23 de agosto de 2005 no valor total de R\$ 3.403.005,65.

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

Autenticado digitalmente em 28/04/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 28/

04/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/06/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinad

o digitalmente em 28/04/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

Impresso em 15/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As compensações declaradas nas DCOMPs de fls. 02, 04 e 06 foram homologadas parcialmente e a de fl. 08 não homologada, tendo em vista o resultado da auditoria que considerou como crédito o valor de R\$ 1.044.030.59, conforme despacho decisório.

Os fundamentos para o indeferimento parcial dos créditos foram, em resumo, reclassificação de vendas a comercial exportadora, de venda para o mercado externo para venda no mercado interno; ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação; inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros; vedação quanto ao valor dos créditos presumidos agroindústria e glosas de créditos sobre fretes de adubo.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual, após relato dos fatos e discorrer sobre o histórico legal da não-cumulatividade da Cofins, foi alegado que:

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;

Não foram observados os princípios estampados no art. 2º da Lei nº 9.784/1999;

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;

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;

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

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;

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

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;

Foram violados, também, os princípios da segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, coerência legislativa, estrita legalidade e isonomia;

Os créditos devem ser corrigidos pela Selic.

A DRJ em seu acórdão, decidiu por rejeitar a preliminar e no mérito julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade. No que se refere ao tópico **Inconstitucionalidade e ilegalidade**, diz a Autoridade Fazendária que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais.

Dessa forma, o que o auditor fiscal se limitou a fazer foi simplesmente cumprir o determinado pelos dispositivos legais e nos Atos Normativos; ademais disso, não cabe à instância administrativa decidir a respeito de inconstitucionalidade.

Relativo às **multas e juros de mora sobre os débitos compensados**, diz a Autoridade que como pode ser visto nas DCOMPs que compõem o processo, a primeira chancela de protocolo ocorreu em 30 de novembro de 2005; independentemente da alegação de estorno do crédito nas DACONs, a IN SRF n. 460/2004 e posteriormente a IN RFB n. 900/2008 dispõem que os débitos sofrerão a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega na Declaração de Compensação.

No que se refere ao **mérito, glosas de créditos**, a DRJ aduz que, conforme dito no despacho decisório, estas ocorreram em face de:

- a) Não comprovação de que as mercadorias vendidas a comercial exportadora tenham sido exportadas dentro do prazo estipulado pela legislação;
- b) Alteração do critério de rateio, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;
- c) Inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros;
- d) Vedação quanto ao valor dos créditos presumidos agroindústria;
- e) Créditos indevidos decorrentes de frete de adubo.

Com referência à letra “a”, na realidade, houve a comprovação de que as mercadorias vendidas à Cargill foram exportadas (itens 14 a 20 do Despacho Decisório - fls. 141 e 142), entretanto depois de decorrido o prazo de cento e oitenta dias estabelecido pela legislação para que isso ocorra.

O fato de a Cargill ter respondido à intimação informando que as aquisições haviam sido feitas “sem” o fim específico de exportação e, ainda, que a exportação ocorreu depois de decorrido o prazo previsto no art. 9º da Lei n. 10.833/2003, não podem obstar o reconhecimento de que as receitas relativas às vendas à Cargill sejam consideradas como de exportação, mesmo que indireta, para os fins de determinação dos percentuais entre vendas no mercado interno e externo.

Faz-se necessário, portanto, um novo cálculo de rateio e de glosas, conforme determinado no item 6 deste voto.

No que se refere à letra “b”, ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, a contribuinte argumentou que o auditor-fiscal alterou o critério de rateio adotado pela contribuinte, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, gerando glosa indevida.

Não havia como se apurar o valor dessas saídas mês a mês. Tendo em vista essa situação, o auditor procedeu da forma mais favorável à contribuinte, distribuindo o valor das exportações das mercadorias recebidas com esse fim específico proporcionalmente ao das receitas de exportação em cada mês. A obrigação de demonstrar as saídas ocorridas mês a mês relativamente às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação é da contribuinte. Em não o fazendo, esta sujeita-se a glosa total dos valores não comprovados.

Relativamente à letra “c”, inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros, a contribuinte aduziu que pode ser mantido o crédito de Cofins sobre a totalidade de fretes suportados pela contribuinte e vinculados às operações de exportação, diretas ou indiretas.

Decidiu a DRJ que 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.

Com relação à letra “d”, vedação de ressarcimento dos créditos presumidos agroindústria, aduziu a contribuinte que “as Leis 10.637, 10.833 e 10.925/2004 não fazem qualquer restrição sobre a realização e manutenção do crédito presumido quando aplicados a mercadorias exportadas, donde se deduz que o aproveitamento por compensação ou ressarcimento não poderá ser objeto de restrições por parte da Receita, conforme consta no artigo 2º do ADI nº 15/2005”.

O ressarcimento de créditos pleiteado pela contribuinte neste processo diz respeito ao quarto trimestre de 2004. Está correto o entendimento de que o crédito presumido não pode ser utilizado para fins de compensação e ressarcimento, segundo a DRJ.

Por fim, no que tange à letra “e”, como inclusive admitiu a contribuinte, o adubo é destinado à Divisão Agro do Grupo Maggi, cujas operações são realizadas exclusivamente no mercado interno.

A glosa das despesas, na realidade, em nada altera o critério de apuração de créditos adotado pela contribuinte, que é o rateio proporcional, para o método de apropriação direta dos custos. A proporcionalidade é obtida pela relação entre as receitas no mercado interno e as de exportação.

Relativamente à **valoração dos créditos**, a DRJ diz que a administração pública está vinculada às normas expedidas pelas autoridades superiores, portanto, conforme consta na IN SRF 660/2006 e IN SRF 900/2008, não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos.

Quanto ao **recálculo do crédito Cofins passível de compensação**, a glosa que foi de R\$ 135.718,38 no despacho decisório nº 693, com o recálculo, baixou para R\$ 102.455,16 restando assim um crédito para o contribuinte no valor de R\$ 33.263,22.

VALOR QUE DEVERIA SER RECONHECIDO OUT/2004 = 224.599,01
VALOR JÁ RECONHECIDO DESPACHO ANTERIOR = 191.335,79
VALOR RECONHECIDO DESTA DECISÃO = 33.263,22

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que reitera os argumentos de sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, relator

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A matéria controvertida está bem delineada nos presentes autos, restringindo-se a: a) alteração do critério de rateio, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação; b) inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros; c) vedação quanto ao valor dos créditos presumidos da agroindústria; e d) créditos indevidos decorrentes de frete de adubo.

Saídas de Mercadorias com fim específico de exportação (exportação de terceiros) - Critério de Rateio

De acordo com o Despacho Decisório, às fls. 220/221, o procedimento adotado pela Autoridade Fazendária para evitar “supostas” distorções, distribuiu as mercadorias proporcionalmente às receitas de exportação de cada mês, uma vez que, segundo seu entendimento, haveria um volume muito maior de compra com fim específico de exportação em comparação à própria exportação realizada:

26. Analisando as informações prestadas pelo contribuinte, a Fiscalização identificou um grande volume de compras com fim específico de exportação, porém não havia vendas em volume compatível no CFOP 7501 - exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação - exportação de terceiros. De acordo com o que já foi exposto, nestas operações o interessado agiu como empresa comercial exportadora e portanto está impedido de calcular créditos da Cofins.

27. Foi solicitado então ao contribuinte que apresentasse as informações referentes às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com fim específico de exportação. Em resposta apresentou demonstrativos individualizados por produto: soja em grãos, milho em grãos, farelo hipro, farelo peletizado e óleo de soja degomado e um demonstrativo consolidado, 11.96.

28. De posse dos quantitativos destas exportações, que totalizaram R\$ 458.409.437,05 (quatrocentos e cinquenta e oito milhões, quatrocentos e nove mil, quatrocentos e trinta e sete reais e cinco centavos) no ano 2004, foi efetuado o recálculo da proporção entre a receita de exportação e a receita operacional bruta (rateio), expurgando os valores de exportação de terceiros. Para tanto foi adotado o critério de distribuição das exportações de terceiros - total do ano - proporcionalmente ao total mensal de exportações informadas no DACON (cálculo à fl. 120), de

forma que os percentuais de exportação no quarto trimestre de 2004 passaram de 62,0901 % (outubro), 84,0275% (novembro) e 79,6907% (dezembro), para, respectivamente: 52,7282%, 79,7136% e 74,5602%, representando uma glosa, no total de créditos vinculados a exportação, da ordem de R\$ 278.189,60 (duzentos e setenta e oito mil, cento e oitenta e nove reais e sessenta centavos), conforme detalhamento constante das tabelas abaixo.

Ora, me parece que tanto o Despacho Decisório como a própria Decisão de Primeira Instância incidiram em fragilidade na fundamentação do procedimento adotado, eis que o método proporcional de cálculo, adotado pela Recorrente, não leva em conta necessariamente as mercadorias que ingressaram com fim específico de exportação e as distribui em conformidade com a exportação realizada, mas sim toma a receita de exportação em proporção à receita bruta.

Por mais que me esforce não consigo enxergar a denominada distorção nomeada pela Autoridade Fazendária, pois a própria legislação determina que no método proporcional deve-se considerar a receita sujeita à incidência não cumulativa da receita bruta total, conforme o disposto no parágrafo 8º, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002:

§ 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.

A Autoridade Fazendária asseverou que a Recorrente não tem direito ao crédito das aquisições realizadas com fim específico de exportação, o que, em verdade, decorre do parágrafo 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e a própria Recorrente, como não poderia ser diferente, reconhece como verdadeiro.

Porém, o que a Recorrente verdadeiramente pretende, e insiste nesse ponto tanto em sua Manifestação de Inconformidade, como em seu Recurso Voluntário, é simplesmente ter direito ao crédito das aquisições tributadas e realizar o cálculo da proporcionalidade em conformidade com tais operações.

Assim, adotando como referência a própria legislação, no cálculo da proporcionalidade do crédito presumido, em que há a manutenção de crédito de PIS em decorrência de exportação, a medida mais adequada consistiria na adoção da receita de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor.

Nessa forma de cálculo, as receitas decorrentes de aquisições com fim específico de exportação ingressam tanto no dividendo, integrantes da receita de exportação,

como no próprio divisor, incluídas na receita bruta, evitando-se, efetivamente, distorção pela exclusão desses valores do dividendo e manutenção no divisor.

Nesse sentido, reconheço o direito da Recorrente de apurar a proporcionalidade do crédito presumido à agroindústria, decorrente da manutenção do crédito de exportação, utilizando como forma de cálculo a receita bruta de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor.

Frete sobre Exportações de Terceiros

De acordo com a Fiscalização, às fls. 121 dos autos, a Recorrente também considerou indevidamente no cálculo do rateio proporcional as quantias pagas/despendidas a título de frete relativo às exportações de bens adquiridos para exportação, conforme raciocínio da Autoridade Fazendária descrito no tópico anterior:

Da mesma forma que o contribuinte considerou indevidamente as Receitas de Exportação de Terceiros no cálculo do rateio proporcional dos créditos vinculados à exportação, no caso dos Fretes sobre as Vendas (fretes do mercado interno e das exportações próprias e de terceiros), também estão incluídos indevidamente os fretes relativos às exportações de terceiros.

Com isso, a Autoridade Fazendária glosou, segundo o seu novo cálculo de rateio proporcional, todos os valores que se referiam à exportação de produtos adquiridos para comercialização, denominados exportação de terceiros.

Pois bem. Não vejo como correto o procedimento adotado pela Autoridade Fazendária, que baseou o seu raciocínio em interpretação deveras ampla do parágrafo 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, que veda a tomada de crédito vinculado à receita de exportação na hipótese de aquisição com fim específico de exportação:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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:

(...)

§ 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.

(...)

§ 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.

Isso porque referido dispositivo efetivamente veda a tomada de crédito, no mercado interno, de produto a ser exportado, mas não tem a amplitude de vedar outros créditos decorrentes de operações e prestações adquiridas por parte da Recorrente, que, por sua vez, está sujeita ao regime não-cumulativo.

Não se pode perder de vista que o parágrafo 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 realmente veda o crédito de produto adquirido para ser exportado justamente porque essa operação não é tributada pelo PIS/COFINS, o que não ocorre com outras operações autônomas, e.g., frete e armazenagem, que são regularmente tributadas, não havendo razão jurídica nenhuma para não outorgarem o direito ao crédito.

A esse respeito, calha trazer à colação ementa de decisão havida na Segunda Turma Ordinária, da Quarta Câmara, da Terceira Seção, veiculada no Acórdão nº 3402-002.513, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, que mediante raciocínio semelhante ao do presente processo, admitiu o crédito de frete e armazenagem de contribuinte que adquiriu tais prestações em cuja operação de venda estava sujeita ao regime monofásico:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Direito de Crédito Reconhecido.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito a Agroindústria

Relativamente ao crédito a agroindústria a controvérsia se instalou em razão do quanto disposto às fls. 118/119, produzidas pela Fiscalização, que afirmou que no período de agosto a dezembro de 2004 o valor do crédito presumido das atividades agroindustriais não

poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento, com base no parágrafo 4º, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, conforme segue:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

A Autoridade Fazendária também fundamenta o seu entendimento no Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, que adota redação mais enfática àquela utilizada pela Lei, ao dispor que o crédito presumido não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento:

Art. 1º 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.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

A Recorrente, por sua vez, se apegua aos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003, argumentando que tanto não fazem restrição à utilização do crédito quando aplicado sobre mercadoria importada, como principalmente que tais dispositivos estabeleceriam uma forma escalonada de creditamento, em que, a primeira forma, seria a dedução; a segunda, compensação; e a terceira, ressarcimento.

Com efeito, não faz o menor sentido a Lei nº 10.925/2004 criar um crédito presumido à agroindústria e, ao mesmo tempo, vedar a sua utilização, conforme a interpretação emprestada pela Autoridade Fazendária, que observou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005.

O caput do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 dispõe expressamente sobre o crédito presumido a ser deduzido do PIS e COFINS devidos em cada período de apuração, de tal forma que o crédito presumido destina-se preferencialmente à dedução do valor de PIS e COFINS a pagar pela pessoa jurídica.

Nessa linha de raciocínio, o parágrafo 4º, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 não permite o aproveitamento do crédito presumido, aproveitamento este realizado anteriormente à dedução do PIS e da COFINS eventualmente devidos naquele determinado período de apuração.

Ora, caso a pessoa jurídica venha a reconhecer o crédito presumido e ela não possua débitos do PIS e da COFINS ou esses débitos não sejam suficientes à supressão de seu valor de crédito presumido, ela deverá transportar o referido saldo ao período de apuração seguinte e esse saldo não mais será carimbado como crédito presumido, e sim como crédito acumulado.

Ou seja, no período seguinte ao da apuração, o valor correspondente àquele crédito presumido que não foi deduzido em sua integralidade, pode ser sim utilizado pela pessoa jurídica para fins de compensação ou ressarcimento.

O que significa dizer que o saldo de crédito acumulado, ainda que decorrente do crédito presumido a agroindústria, pode ser utilizado pela pessoa jurídica no período de apuração subsequente, conforme determina o parágrafo 2º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003:

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.

Interpretação contrária, além de ferir o disposto no parágrafo 4º, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, e o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, cria situação jurídica insustentável, pois uma pessoa jurídica exclusiva ou preponderantemente exportadora se submeteria a uma alta de seus custos justamente por registrar um crédito presumido - destinado a reduzir o preço dos produtos agrícolas relacionados a serem utilizados pela agroindústria, favorecendo a produção rural - que, simplesmente, não poderia utilizá-lo.

Efetivamente, não tenho como concordar com a interpretação dada pela Autoridade Fazendária, visto que a declaração de compensação da Recorrente foi apresentada em 30 de novembro de 2005, tendo como objeto o terceiro trimestre de 2004, referindo-se, portanto, a crédito acumulado decorrente de crédito presumido não integralmente utilizado na dedução em período próprio com as Contribuições ao PIS e à COFINS.

Como se tal não bastasse, sob outro prisma, não tem como prosperar a decisão da DRJ nesse ponto, em razão da análise sistemática do crédito presumido à agroindústria na legislação.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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

(...)

*§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do **caput** deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.*

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I-seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), *verbis*:

Art. 3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens

*referidos no inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II - na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no **caput** dos arts. 8º e 15, “deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, *verbis*:

Art. 16. Ficam revogados:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei nº 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despiciendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

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

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.

[...]; (grifos acrescentados)

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

[...];

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

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.

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

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

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o *caput* do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado **na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:**(grifo nosso)*

I - 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; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no *caput* dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “*poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração*” o crédito presumido ali tratado. Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, aduziu importantes modificações no tema, a saber:

- a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB; e

- b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei nº 12.058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 - A Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;

2 - A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade. Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não-cumulativa;

3 - A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa a reforma da decisão proferida em primeira instância.

Frete sobre Vendas, inclusive de Adubo

De acordo com a Autoridade Fazendária, na relação de Notas Fiscais de fretes sobre vendas (CFOP 2353) identificou-se fretes de adubo e cloreto de potássio (fls. 71 a 73).

E, ainda, considerando que tais insumos são destinados a divisão agropecuária da Recorrente e utilizados em operações no mercado interno, não se enquadrariam no quanto disposto pelo § 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.

Portanto a Autoridade Fazendária glosou os créditos calculados sobre os fretes destes produtos no 4º trimestre de 2004, insurgindo-se a Recorrente sob o argumento de que a Fiscalização estaria alterando a sua forma de cálculo dos créditos vinculados à exportação, realizada de forma proporcional.

E mais. Aduziu a Recorrente que o artigo 15 da Lei nº 9.779/1999 dispõe sobre a apuração centralizada das Contribuições ao PIS e à COFINS, e que, por essa razão, os créditos poderiam ser apropriados proporcionalmente à receita de exportação.

Não vejo razão na Decisão de primeira instância, uma vez que a proporcionalidade se dá na razão entre a receita de exportação e a receita bruta total, sendo que o resultado dessa proporção é calculado de forma global sobre todos os custos e despesas da Recorrente, de maneira a determinar o valor dos custos, despesas e encargos proporcionais à exportação.

Nesse ponto, entendo que a Autoridade Fazendária não pode excluir valores de tal relação de custos, despesas e encargos, pois ao proceder dessa maneira irá realmente alterar o método da proporcionalidade, penalizando indevidamente a Recorrente com o seu critério.

O critério adotado, pela Fiscalização, de separar valores que não estão intimamente atrelados à receita de exportação e, posteriormente, calcular uma suposta razão proporcional, está mais próximo do método direto de apuração, que não foi adotado pela Recorrente, opção esta que deve ser observada pela Autoridade Fazendária.

Desse modo, não vejo como concordar com a Decisão nesse ponto, razão pela qual dou provimento ao Recurso Voluntário.

Matéria Constitucional

A Recorrente, em seu Recurso, reitera sua argumentação, bradando sobre princípios e violações à Constituição, citando doutrina autorizada e, em alguns pontos, jurisprudências com temas próximos ao discutido nos presentes autos.

Bem sabe a Recorrente que no âmbito administrativo esses pleitos não podem ser reconhecidos, pois implicam reconhecimento de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de atos normativos válidos e vigentes, estritamente observados pelas Autoridades Fazendárias.

Bem por isso que foi editada a Súmula nº 2 do CARF, que consolida a jurisprudência deste Órgão sob o preceito de que não detém de competência legal para se pronunciar sobre inconstitucionalidade, conforme abaixo transcrita, motivo pelo qual não há como se reconhecer desses argumentos.

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

Atualização - Taxa SELIC

A recorrente se insurge tanto com relação à data a partir da qual seus créditos devem ser atualizados, para fazer frente a débitos (inclusive os vencidos na data de registro das DCOMP correspondentes, sobre os quais defende que não incidem acréscimos moratórios após os estornos em DICON), quanto no que se refere à atualização de seus créditos pela Taxa SELIC, pois em virtude da mora na análise pelo fisco de seus pedidos e de restrições infrageais está a empresa impedida de acessar o crédito.

Por certo que o encontro entre créditos e débitos se dá na data de protocolo/registro/transmissão da declaração de compensação (DCOMP). A matéria já foi inclusive decidida pelo STJ (REsp nº 1.164.452/MG, na sistemática dos recursos repetitivos), sendo o entendimento vinculante para este colegiado, conforme art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 (com a redação dada pela Portaria MF nº 586/2010):

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

(...)

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”¹ (grifos nossos)

Veja-se que antes do protocolo/registro/transmissão da DCOMP não há que se falar em atualização, ou em não cômputo de acréscimos moratórios nos débitos.

E, após o registro da DCOMP, só haveria que se cogitar de atualização no caso de oposição estatal, adotando-se a linha do REsp nº 1.037.847-RS, também julgado na sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC). No entanto, tal REsp não se aplica ao caso concreto, no qual a vedação legal expressa ao aproveitamento do crédito, no art. 13 da Lei nº 10.833/2003:

“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.”
(grifo nosso)

Assim, há expressa disposição legal no sentido da vedação, sendo incabível o pleito de atualização monetária.

Ante o exposto, não conheço do Recurso Voluntário quanto às alegações de inconstitucionalidade e na parte conhecida dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) reconhecer a quantia de R\$ 2.785.706,81 como receita de exportação, para fins de determinação da proporção de crédito sob o método do rateio proporcional; (ii) reconhecer o direito da Recorrente de apurar a proporcionalidade do crédito presumido à agroindústria, decorrente da manutenção do crédito de exportação, utilizando como forma de cálculo a receita bruta de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor; (iii) permitir a compensação do crédito presumido; e (iv) reconhecer as despesas de frete em razão da forma proporcional de cálculo adotada pela Recorrente.

É como voto.

Luiz Rogério Sawaya Batista

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado,

As compensações apresentadas pela empresa (em valor total de R\$ 3.403.005,65), tendo como base créditos referentes à COFINS relativa ao 4º trimestre de 2004, foram parcialmente acolhidas pelo Despacho Decisório de fls. 139 a 148 (no montante de R\$ 1.044.030,59). As negativas se deveram basicamente a glosas de: (a) exportação efetuada após venda pela empresa Cargill, fora do prazo legalmente previsto (180 dias - art 9º da Lei nº 10.833/2003); (b) créditos apurados em relação a operações de compras com fim específico de exportação, tendo em vista a vedação estabelecida no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003; (c) fretes sobre exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação de terceiros; (d) créditos presumidos da agroindústria, de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que não podem ser objeto de compensação, nos termos do ADI SRF nº 15, de 22/12/2005; e (e) créditos referentes a adubo e cloreto de potássio, inclusive fretes, por serem destinados a operações no mercado interno. Narra ainda a fiscalização que houve compensação com débitos já vencidos, sem que a estes fossem adicionados os acréscimos legais.

Já na manifestação de inconformidade a empresa, apresentando histórico legal da não cumulatividade em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS e dos créditos presumidos em relação a tais contribuições, insurge-se em relação às glosas efetuadas pelo fisco, sustentando que: (a) não devem incidir multa e juros sobre os débitos compensados, pois deve ser considerada não a data de apresentação do pedido de compensação, mas a data do estorno do saldo de créditos do DACON, havendo excesso de formalismo; (b) a exportação da empresa Cargill efetivamente ocorreu, ainda que 11 dias fora do prazo previsto na legislação, não podendo ser apenada a recorrente, devendo prevalecer a razoabilidade; (c) ao excluir as exportações originárias de aquisições com fim específico de exportação da receita bruta de exportação, no rateio, a fiscalização inovou, criando critério não previsto em lei, fazendo interpretação errônea do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003; (d) as despesas com fretes das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação geram créditos, pois o frete foi tributado, distinguindo-se das mercadorias transportadas; (e) é indevida a restrição imposta à compensação com base no ADI SRF nº 15/2005, que frustra os objetivos da lei, sendo que a previsão para compensação já existia antes da Lei nº 10.925/2004 (nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003); (f) ao optar pelo rateio proporcional, a recorrente realiza créditos sobre o total das aquisições e apropria vinculando proporcionalmente o percentual da receita de exportação em relação à receita bruta, sendo indevida a glosa sobre adubo e cloreto de potássio destinados ao mercado interno. Ao final da manifestação de inconformidade, tece a empresa considerações sobre princípios (segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, coerência legislativa, estrita legalidade e isonomia), defendendo ainda que os créditos devem ser corrigidos pela Taxa SELIC, conforme § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, e como já entendeu a CSRF (Acórdãos nº 201-112.432 e 433), pois em virtude da mora na análise pelo fisco de seus pedidos e de restrições infralegais está a empresa impedida de acessar o crédito.

A DRJ, de forma unânime, manteve parcialmente as glosas (afastando apenas a referente à exportação a destempo pela Cargill), ao argumento (fls. 239 a 250) de que: (a) não detém competência para análise de legalidade ou constitucionalidade de ato normativo vigente (inclusive no que se refere à aplicação da taxa SELIC); (b) como pode ser visto nas DCOMP, a primeira chancela de protocolo é de 30/11/2005, data a ser tomada como base pela fiscalização

(sofrendo os débitos incidência de acréscimos legais até tal data); (c) diante da impossibilidade de determinar as saídas mês a mês das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, por falta de apresentação de documentos pela própria recorrente, a fiscalização procedeu o rateio da forma mais favorável à empresa (que estava sujeita à glosa total); (d) as despesas de fretes sobre vendas só geram créditos nos casos previstos nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não incluída aí a exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, cujo alienante detém o direito ao crédito, conforme art. 6º da mesma Lei nº 10.833/2003; (e) os créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, como se afirma no próprio texto do artigo (*caput*), destinam-se a dedução das contribuições, e não a compensação; e (f) o adubo, como admitiu a recorrente, é utilizado no mercado interno, e isso não altera o critério de apuração pelo rateio proporcional (relação entre receitas no mercado interno e receitas de exportação), não havendo ainda previsão para desconto de créditos em relação aos fretes decorrentes no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em seu recurso voluntário (tempestivo - fls. 257 a 296), a empresa basicamente reitera as considerações expressas em sua manifestação de inconformidade.

Tendo a DRJ afastado as glosas sobre exportação efetuada a destempo pela empresa Cargill (em que pese tratar novamente o voto do relator de tal rubrica, pelo que já se registra a divergência), restaram contenciosos no presente processo fundamentalmente cinco temas: (a) mecanismo de rateio proporcional adotado; (b) despesas com fretes de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação; (c) (im)possibilidade de compensação em relação a créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004; (d) adubo e cloreto de potássio destinados ao mercado interno; e (e) a atualização dos créditos e débitos.

Nenhuma destas matérias é nova neste CARF, já existindo vários processos da mesma recorrente julgados pelo colegiado, com teor semelhante (v.g., Acórdãos nº 3803-002.184, nº 3302-001.339, nº 3803-000.169, nº 3302-002.654, nº 3302-002.655 e nº 3803-006.524).

É de se destacar, inclusive, que já foi apreciado pelo CARF processo relativo à mesma recorrente e ao mesmo período em análise, tratando de contribuição com idêntica base de cálculo e legislação de extrema semelhança (Contribuição para o PIS/PASEP relativa ao 4º trimestre de 2004, apreciada por meio do Acórdão nº 3302-002.216, que analisa os mesmos fatos presentes nestes autos):

“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. 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 ressarcimento 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 ressarcir em dinheiro.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS SELIC. VEDAÇÃO LEGAL. Por expressa determinação legal, é vedado (sic) a atualização monetária e a incidência de juros Selic no ressarcimento de PIS não cumulativo.” (grifo nosso) (Acórdão nº 3302-002.216, Rel. Cons. Walber José da Silva, maioria, vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Alexandre Gomes, que dava (sic) 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, sessão de 23.jul.2013)

Em quatro destes cinco temas manifestamos divergência em relação ao entendimento do relator, como se descreverá a seguir. No entanto, acordamos com o voto do relator na disciplina conferida à atualização dos créditos (negativa em função de vedação legalmente estabelecida).

Do mecanismo de rateio proporcional adotado

Argumenta a recorrente que o fisco inovou ao excluir as exportações originárias de aquisições com fim específico de exportação da receita bruta de exportação, no rateio, criando critério não previsto em lei, fazendo interpretação errônea do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

Vejamos o que dispõe o referido artigo:

“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:

(...)

§ 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.” (grifo nosso)

Mas a discussão essencial nestes autos não é sobre o direito de crédito (que, no caso, é obviamente inexistente), mas sim sobre o que se deve computar como receita de exportação para efeito do rateio proporcional a que se referem os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

“§ 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.” (grifo nosso)

E, para efetuar o rateio proporcional, o fisco busca discernir as operações de exportação efetiva daquelas que são mero cumprimento de exportação que já havia produzido efeitos quando da venda à recorrente na qualidade de empresa comercial exportadora, como se percebe do teor do Termo de Encerramento de Diligência (TED) que ampara o Despacho Decisório, no tópico intitulado “Exportações de Terceiros - Glosas CFOP 7501 - Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação” (fls. 120/121):

“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/COFINS 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 § 4. do art. 6 da Lei 10833/2003 veda a apuração de créditos

vinculados à receita de exportação no caso de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação e conseqüentemente 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.

Analisando as informações prestadas pelo contribuinte, verificou-se que havia um grande volume de compras com fim específico de exportação. Porém, não havia vendas em volume compatível no CFOP 7501 - exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação - exportação de terceiros.

Por esse motivo foi solicitado ao contribuinte que informasse os valores mensais das exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação - exportações de terceiros.

Como não havia essa informação, foi então solicitado um cálculo para apuração do valor estimado com base nas informações disponíveis. Ou seja, o valor das entradas - compras com fim específico de exportação, o valor das saídas dessas mercadorias e o preço médio das vendas.

O contribuinte apresentou um demonstrativo para cada produto, soja em grãos, milho em grãos, farelo hipro, farelo peletizado e óleo de soja degomado e um demonstrativo consolidado.

Os cálculos foram efetuados mensalmente, considerando que a quantidade entrada saiu no próprio mês, observando o limite de saída no mês em kg, multiplicado pelo preço médio de venda no mês, cujo resultado em cada mês são as exportações de terceiros por produto ou consolidado.

No Demonstrativo Consolidado apresentado pelo contribuinte constam os valores mensais das exportações de terceiros, cujo total do ano de 2004 é de R\$ 458.409.437,05.

Os demonstrativos estão anexados a partir da folha 94.

No cálculo desse demonstrativo consolidado foi considerado que todas as mercadorias recebidas com fim específico de exportação saíram no próprio mês, mas as mercadorias podem ter saído em outro mês. Para evitar essa distorção, o total das exportações de terceiros do ano de 2004 foi distribuído proporcionalmente às receitas de exportação em cada mês para apuração das glosas de PIS/COFINS não cumulativo, considerando que nos meses em que houve maior exportação total, também houve maior exportação de terceiros, conforme quadro a seguir: ” (grifo nosso)

DISTRIBUIÇÃO DAS EXPORTAÇÕES DE TERCEIROS PROPORC ÀS REC EXP 2004					
Mercadorias recebidas com fim específico de exportação					
2004	RECEITA BRUTA	REC MERC INT	REC MERC EXT	TOTAL/MÊS EXP TERC	EXP TERC PROP ÀS REC EXP
jan/04	82.159.474,29	4.675.878,61	77.483.595,68	629.121,66	19.608.925,57
fev/04	113.465.049,54	5.106.910,77	108.358.138,77	77.601.551,01	27.422.406,77
mar/04	234.262.786,99	3.990.921,93	230.271.865,06	101.470.469,87	58.275.352,66
abr/04	243.560.522,71	7.157.939,47	236.402.583,24	42.426.793,40	59.826.865,54
mai/04	243.966.574,28	23.329.591,86	220.636.982,42	33.236.624,75	55.837.034,01
jun/04	217.003.837,24	20.721.430,01	196.282.407,23	110.384.771,21	49.673.573,88
jul/04	198.756.949,09	27.338.496,94	171.418.452,15	25.373.009,54	43.381.203,99
ago/04	198.143.737,38	25.074.525,06	173.069.212,32	9.618.793,13	43.798.965,11
set/04	212.086.827,69	50.127.353,44	161.959.474,25	9.369.546,65	40.987.401,90
out/04	144.041.206,45	54.605.926,81	89.435.279,64	4.755.649,85	22.633.561,68
nov/04	107.539.333,83	17.176.691,94	90.362.641,89	21.641.793,72	22.868.251,07
dez/04	69.894.140,70	14.194.983,98	55.699.156,72	21.901.312,26	14.095.894,87
Total	2.064.880.440,19	253.500.650,82	1.811.379.789,37	458.409.437,05	458.409.437,05

Isso resulta em glosas nos seguintes valores, em relação aos meses aqui analisados (fls. 121/122):

DEM DA GLOSA DAS REC EXP DE TERCEIROS/INDIRETA 2004 - PIS/COFINS							
2004	REC MERC EXT ANTES GLOSA - Dacon	REC MERC EXT APÓS GLOSA	% DIF DO RATEIO	PIS-Dacon-F06-L23 cré total ap.no mês	GLOSA DE PIS	COFINS-Dacon-F06-L23 cré total ap.no mês	GLOSA - COFINS
out/04	62,0901%	52,7282%	9,3619%	314.734,62	29.465,17	1.449.686,73	135.718,38
nov/04	84,0275%	79,7136%	4,3139%	369.828,00	15.954,01	1.703.450,17	73.485,13
dez/04	79,6907%	74,5602%	5,1306%	291.921,24	14.977,25	1.344.606,90	68.986,10

As glosas de Contribuição para o PIS/PASEP foram analisadas pela Segunda Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção deste CARF, que já havia expressado posicionamento anterior sobre o tema, em sentido favorável ao argumento da recorrente:

“Esta matéria já esteve em pauta nesta 2ª Turma Ordinária quando do julgamento do recurso voluntário contido no Processo nº 13154.000312/200524, 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 330201.339, de 10/11/2011.

Ocorre que na oportunidade cometi 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: (...)

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 específico de exportação.

Portanto, no voto condutor do Acórdão nº 330201.339, 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 ressarcimento, 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.” (Acórdão nº 3302-002.216, Rel. Cons. Walber José da Silva, unânime em relação à matéria, sessão de 23.jul.2013)

No mesmo sentido os seguintes acórdãos deste CARF (não tendo sido encontrado nas buscas nenhum outro julgado em direção oposta), todos em relação à mesma recorrente:

“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.” (Acórdãos nº 3302-002.654 e nº 3302-002.655, Rel. Cons. Walber José da Silva, maioria, sessão de 23.jul.2014)”

“EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS. COMPRAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA. SEGREGAÇÃO.

As receitas de exportação consideradas na proporcionalidade com a receita bruta são aquelas decorrentes da produção própria do exportador, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação.” (Acórdão nº 3803-006.524, Rel. Cons. Belchior Melo de Sousa, unânime em relação à matéria, sessão de 14.out.2014)”

Dentro de tal linha, acordamos com a afirmação de que a vedação legal constante no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 ocasiona a exclusão das receitas de exportação daquelas mercadorias nas quais a recorrente figura tão somente como empresa comercial exportadora, concretizando a operação que produz na verdade efeitos de “receita de exportação” para terceiro. Caso contrário teríamos mais de uma empresa computando as mesmas “receitas de exportação”.

E, acolhida a forma de rateio, entende-se também coerente com os dispositivos legais que regem a matéria a metodologia adotada para o cálculo (inclusive de forma favorável à recorrente, pois poderia a glosa, como afirma a DRJ, ser efetuada sobre valores consolidados, diante da negativa de controle individualizado das operações pela recorrente)

Recorde-se que o ônus probatório em processos desta natureza é da postulante ao crédito, como vem reiteradamente decidido esta turma de forma unânime:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de **diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

Pelo exposto, mantém-se o critério de rateio adotado pelo fisco, que decorre de disposição legal expressa, o que nos leva a divergir do voto do relator, no que se refere ao tema.

Das despesas com fretes de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação

A glosa em relação a este tópico tem a mesma fundamentação do anterior: a vedação estabelecida no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003. Em oposição, afirma a recorrente que as despesas com fretes das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação geram créditos, pois o frete foi tributado, distinguindo-se das mercadorias transportadas.

A uma, não faz prova a recorrente de que tenha efetivamente pago os fretes. A duas, e se tomado tal frete como frete de venda, a disposição legal que permitiria a tomada de créditos básicos residiria no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (desde que provado que o ônus foi suportado pelo vendedor, o que também não se discute no presente processo):

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.” (grifo nosso)

Contudo, recorde-se a vedação estabelecida no citado § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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:

(...)

§ 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.” (grifo nosso)

Assim, além de, no caso em análise, o crédito não ser vinculado a “receita de exportação”, há vedação expressa à utilização de créditos básicos previstos no art. 3º (facilmente decorrente da leitura dos §§ 1º e 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003).

Cabe, então, também aqui, divergir do relator e negar provimento ao recurso, na linha que vem sendo adotada em outros julgamentos deste CARF da mesma empresa, inclusive em relação ao mesmo período (v.g., Acórdãos nº 3302-002.216, nº 3302-002.654 e nº 3302-002.655).

Da (im)possibilidade de compensação em relação a créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004

A glosa em relação ao tema foi efetuada por não haver permissão de compensação no texto do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e pela vedação expressa reconhecida no ADI SRF nº 15, de 22/12/2005. A recorrente, por sua vez, sustenta que é indevida a restrição imposta à compensação com base no ADI SRF nº 15/2005, que frustra os objetivos da lei, sendo que a previsão para compensação já existia antes da Lei nº 10.925/2004 (nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

É preciso, já de início, distinguir os créditos presumidos aqui tratados dos créditos básicos constantes nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A previsão para compensação existe em relação aos créditos básicos, que decorrem objetivamente da não cumulatividade. Os créditos presumidos, por sua vez (v.g., os do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e os que constavam nos §§ 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), são artificialmente criados (ainda que em nome da não cumulatividade), permitindo, em regra, a tomada de crédito (não integral) mesmo que a operação anterior não tenha sido efetivamente tributada, e possuem disciplina própria.

A disciplina própria do crédito presumido em análise está, como exposto, no art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.”

O texto da lei inegavelmente já contém o que o ADI SRF nº 15, de 22/12/2005 (interpretativo, como a própria sigla aclara) viria a endossar: não há previsão, no caso, para compensação ou outra forma de utilização que não a dedução do crédito presumido do valor das contribuições devidas em cada período de apuração.

Entender de forma contrária, a nosso ver, é negar vigência ao dispositivo legal (seja em nome de eventual princípio constitucional, ou em nome de princípios que sequer constam de forma expressa no corpo da Lei Maior). No entanto, a Súmula CARF nº 2 impede que este tribunal afaste comando legal vigente em função de análise de constitucionalidade.

Aproveita-se ainda o presente tópico, já que se está a falar da Súmula CARF nº 2, para refutar as considerações de natureza principiológica tecidas na peça recursal. Não possui competência este tribunal administrativo para afastar comando legal vigente, seja em nome da segurança jurídica, da isonomia, ou de qualquer outro termo ou expressão que a recorrente designe como princípio (v.g., razoabilidade).

Pelo exposto, mantém-se a glosa neste item, também de forma alinhada ao entendimento que vem sendo externado em julgamentos anteriores de processos da recorrente, inclusive em relação ao mesmo período (v.g., Acórdãos nº 3302-002.216, nº 3302-002.654 e nº 3302-002.655), e em divergência ao voto do relator.

Do crédito em relação a fretes de adubos/cloreto de potássio - mercado interno

Nesse tópico, fisco e recorrente acordam que os fretes se referem a transportes não vinculados a operações de exportação, mas ao mercado interno (Divisão Agropecuária da empresa). O fisco utiliza esta razão para a glosa, aliada à vedação estabelecida no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003. Novamente se trata de vedação legalmente estabelecida:

“§ 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.” (grifo nosso)

O argumento da recorrente de que apenas pleiteia a inclusão de tais rubricas no rateio proporcional, ao lado das situações geradoras de créditos, não logra acolhida diante da vedação expressa em lei, e da ausência de relação (já destacada pela DRJ) entre a glosa e o critério de apuração. No mesmo sentido as considerações externadas no julgamento relativo à Contribuição para o PIS/PASEP do mesmo período (pelo já citado Acórdão nº 3302-002.216):

“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.”

Assim, também neste tópico se diverge do relator para manter a glosa efetuada.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA