



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

Processo n° 13154.000169/2005-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.052 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria COFINS.COMPENSAÇÃO
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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

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

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da contribuição para o PIS e para a Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação somente quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

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

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

DESPESAS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

As despesas de depreciação que dão direito ao crédito da Cofins são somente aquelas que se refiram a bens integrantes do ativo permanente aplicados na produção ou na prestação de serviços. Entende-se que a produção de bens não se restringe ao conceito estrito de industrialização previsto na legislação do IPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COFINS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, é vedada a correção monetária e a aplicação de juros sobre os valores ressarcidos da Cofins.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Cassio Shappo, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto e Tatiana Josefovicz Belisario.

Relatório

A interessada apresentou pedido de compensação de débitos próprios com crédito oriundo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins apurada no regime não cumulativo, com origem no segundo trimestre de 2005.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

A contribuinte acima identificada apresentou declarações de compensação conforme consta na tabela 1 do relatório do Despacho Decisório n. 1.511 — DRF-CBA, de 16 de dezembro de 2009 (f. 807 a 091) e PER/DCOMP n. 31969.64640.310106.1.1.09-5642 e n. 03463.74299.310106.1.3.09-8856, consignando como crédito o total de R\$ 6.061.068,37 relativo à Cofins não cumulativa/exportação, segundo trimestre de 2005. Os débitos se referem a vários tributos, conforme discriminado na mesma tabela.

O processo foi encaminhado à Seção de Fiscalização da DRF/Cuiabá para verificação quanto à procedência dos créditos. O relatório e documentos encontram-se às f. 557 a 804.

As compensações foram homologadas parcialmente, tendo em vista o resultado da auditoria que considerou como crédito o valor de R\$ 1.425.064,43 (declarações em

formulário) e R\$ 338.085,17 (PER/DCOMP), conforme despacho decisório.

Os fundamentos para o indeferimento parcial dos créditos foram, em resumo, alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação em face de vendas a pessoas físicas com o fim exclusivo de exportação, alteração quanto ao valor dos créditos presumidos agroindústria, glosas de despesas de depreciação, ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação e a inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros.

A ciência quanto ao despacho decisório ocorreu em 4 de janeiro de 2010, conforme Aviso de Recebimento acostado à f. 830.

Em 2 de fevereiro de 2010, foi protocolada a manifestação de f. 831 a 876 (anexos as f. 877 a 1.097), firmada por procurador (cópias de instrumento de mandato e documento de identidade do procurador As f. 888 a 890), na qual, após relato dos fatos e se discorrer sobre o histórico legal da não-cumulatividade da Cofins, foi alegado, em apertada síntese, que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

k) os créditos devem ser corrigidos pela Selic.

Ao final, é requerido:

a) o provimento à manifestação para que seja garantido o integral direito de créditos de Cofins da manifestante;

b) a correção dos créditos pela taxa Selic;

c) a homologação das compensações declaradas;

d) a suspensão da exigibilidade dos débitos.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/CGE n.º 04-20.556, de 21/05/2010 (fls. 1585 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

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

sobre os quais recaia a competência das delegacias de julgamento.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

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

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DEMONSTRATIVOS.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal as provas documentais devem ser apresentadas junto com a impugnação.

CRÉDITOS DE COFINS. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

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

CRÉDITOS. VALORAÇÃO.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1604/1661, por meio do qual, depois de relatar os fatos, basicamente repisa os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Considerações iniciais

A Recorrente pleiteou o ressarcimento de créditos da Cofins apurados no regime não cumulativo, com origem em janeiro de 2005, cumulando-o com pedido de compensação de débitos próprios.

Deferiu-se o pleito em parte, especificamente porque glosados créditos relativos a vendas realizadas a pessoas físicas com fim específico de exportação, créditos presumidos de agroindústria, créditos de despesas de depreciação, créditos vinculados à receita de exportação

pelas empresas comerciais exportadoras nas hipóteses de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação e créditos sobre fretes decorrentes de exportações de terceiros.

Impugnada a decisão, a instância de piso manteve-a na integralidade.

Eis, em síntese, o litígio.

Das vendas realizadas a pessoas físicas

A primeira matéria diz com as vendas realizadas a pessoas físicas com o fim específico de exportação.

Afirma a fiscalização, no Despacho Decisório, que as vendas assim realizadas não estão previstas no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, de forma que não podem compor as receitas de exportação para fins de aproveitamento dos créditos vinculados.

Vejamos.

Como cediço, as exportações não se dão apenas através da própria empresa produtora-exportadora da mercadoria, mas, também, por meio das chamadas *trading companies* – aquelas pessoas jurídicas criadas com a só finalidade de promover a importação e a exportação de produtos fabricados no exterior ou aqui manufaturados –, para as quais o legislador ordinário atribuiu, também às vendas a estas efetuadas e em apreço à imunidade constitucional, isenção das contribuições para o PIS e para a Cofins, desde que os produtos tenham sido adquiridos com o fim específico de exportação.

O Decreto-lei nº 1.248/1972, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, por empresa comercial exportadora, para o fim específico da exportação, deu a seguinte disciplina às operações por ela realizadas:

“Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*

Art.2º. O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I – Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II – Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III – Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º. O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:

- a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;
- b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.

§ 2º. Do ato que determinar o cancelamento a que se refere o parágrafo anterior caberá recurso ao Conselho Monetário Nacional, sem efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua publicação.

§ 3º. O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer normas relativas à estrutura do capital das empresas de que trata este artigo, tendo em vista o interesse nacional e, especialmente, prevenir práticas monopolísticas no comércio exterior.

Art. 3º São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação." (g.n).

Assim também o Decreto nº 4.524, de 2002, que regulamenta as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível, observado o disposto no § 3º;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiro;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei n.º 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (g.n.)

Como se vê, o legislador estabeleceu alguns requisitos para que a isenção do PIS e da Cofins se confirmasse: além de as vendas necessariamente terem de ser efetuadas a empresas comerciais exportadoras, devem ser assim realizadas com o fim específico de exportação, finalidade explicitada, embora já constante do Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, por meio da IN SRF n.º 247/2002, nos termos seguintes: remessa direta do produtor-vendedor para embarque de exportação ou depósito em entreposto aduaneiro, em ambos os casos por conta da empresa comercial exportadora.

Ora, como restou consignado na decisão recorrida, as vendas de mercadorias realizadas a pessoas físicas – ainda que, em momento posterior, venham a ser exportadas para o exterior – não podem ser consideradas como destinadas a uma **empresa comercial exportadora, pois esta tem a natureza de uma pessoa jurídica, formal, portanto não natural**. Trata-se, pura e simplesmente, de uma venda no mercado interno, daí que não podem integrar a receita de exportação para o fim desejado.

Do crédito presumido da agroindústria

Uma outra questão submetida à apreciação deste Colegiado envolve o crédito presumido conferido por lei às agroindústrias.

As Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, estabelecem, como regra geral, o não creditamento nas aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins (art. 3º, § 2º, das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003). Nada obstante, essa regra geral foi excepcionada por lei especial, qual seja, o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, que conferiu, apenas para as pessoas jurídicas que menciona, crédito presumido a ser calculado sobre o valor que seria devido fosse a operação tributada nos termos do art. 2º das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (sobre os 1,65% e os 7,6% a título de PIS e de Cofins, respectivamente):

Art. 8º. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 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 n.ºs 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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)”***

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados

nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007).

§ 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.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (g.n.).

Afirma a fiscalização que, no período de análise, a Recorrente produziu mercadorias classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM, fazendo jus ao crédito presumido previsto pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Apenas reduziu o valor pleiteado, que, segundo sustentou, só pode ser utilizado para deduzir as contribuições devidas.

Ressaltou, também, que a Recorrente adquiria de pessoas físicas soja em grãos, posteriormente destinada à comercialização e à industrialização. Quando destinada à industrialização, o produto era transferido pelas filiais às unidades industriais localizadas em Cuiabá-MT e Itacoatiara-AM, através da emissão de notas fiscais de transferência para industrialização (ver fls. 1140 e ss.). O montante transferido correspondeu aos insumos utilizados na produção sobre o qual é apurado o crédito presumido.

Ocorre que, para comprovar o valor das matérias-primas transferidas para as unidades industriais, a fiscalização examinou cópias das GIA - Guia de Informação e Apuração de ICMS das duas filiais produtoras que foram apresentadas pela Recorrente. Apenas quanto à unidade de Cuiabá, constatou-se que os valores utilizados como base de cálculo do crédito presumido no Dacon e Demonstrativos entregues superavam os valores informados na GIA a título de entradas de transferência para industrialização, uma vez que não consideradas pela Recorrente as devoluções de transferências recebidas - CFOP 5152. Intimada, esta apresentou novo relatório **que findou por confirmar as diferenças apontadas pela fiscalização** (ver fl. 1341).

De fato, analisado o demonstrativo, anexado pela fiscalização, ao Termo de Intimação de fl. 1337 (ver fl. seguinte), verifica-se que a resposta da Recorrente confirmou as diferenças apontadas e os valores das bases de cálculo do crédito presumido pleiteado – que, aliás, foram, por ela própria, informados na Dacon –, de modo que, considerando que o valor glosado decorreu unicamente dessas diferenças (devoluções de transferências recebidas), alegações outras que a esta não expressamente se refiram são absolutamente irrelevantes para o deslinde do litígio.

No recurso voluntário, a Recorrente também afirma produzir mercadorias classificadas nos Capítulos 10, 12, 15 e 23 da NCM, não apenas nos Capítulos 15 (óleo de soja) e 23 (farelo de soja). Especificamente, sustenta beneficiar milho e soja, que, posteriormente, são destinados, já beneficiados, à alimentação humana e animal.

Com efeito, os valores correspondentes às aquisições empregadas na produção de produtos classificados nos Capítulos 10 e 12 da NCM não foram computados na base de cálculo do crédito presumido, uma vez que fiscalização apenas referiu-se às aquisições de soja em grãos destinadas às unidades industriais da Recorrente.

Contudo, este Conselho Administrativo, depois de intenso debate (no qual, registre-se, restei vencido), assim como vem conferindo ao termo "insumos" interpretação mais abrangente que a definição conferida pela legislação do IPI, de molde a abarcar aqueles fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e para a obtenção da receita tributável pelo PIS/Cofins, também tem entendido que a produção de bens não se restringe apenas ao conceito estrito de industrialização. A título de ilustração:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Os serviços diretamente utilizados no processo de produção dos bens dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando comprovado que é utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos e que geraram receita tributável.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONTESTAÇÃO.
ÔNUS DA PROVA.*

As alegações apresentadas no recurso devem vir acompanhadas das provas correspondentes. (g.n.)

(3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª TO, Acórdão nº 3401-003.001 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8/12/2015).

É o que ocorre a atividade desenvolvida pela Recorrente nas suas filiais não industriais, nas quais são beneficiadas mercadorias, adquiridas de pessoas físicas e cooperativas, posteriormente destinadas à alimentação humana ou animal.

Já a impossibilidade de ressarcimento do crédito presumido decorre da própria lei que o instituiu, como previsto no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que só permite seja utilizado como dedução dos débitos da própria exação. Não por outro motivo, a RFB, por meio do ADI SRF nº 15, de 2005, dispôs que “o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa” e que “não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento” por falta de previsão legal.

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

Das despesas de depreciação

Segundo informado no Despacho Decisório, a glosa aqui efetuada teve duas razões de existir: a) no confronto Dacon x Demonstrativo, constatou-se os valores de depreciação informados para o cálculo do crédito no período de janeiro a outubro de 2005 correspondem a valores acumulados, em desacordo com a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 1º, inciso III, c/c art. 3º, incisos VI e VII (em novembro de 2005, o contribuinte efetuou ajustes negativos do crédito para saneamento das incorreções, porém os créditos dos meses anteriores ficaram maiores que os devidos); b) conforme o art. 3º, inciso VI, c/c art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, os créditos básicos poderão ser calculados sobre a depreciação/amortização de máquinas e equipamentos desde que adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, o que não seria o caso.

A parcela do valor glosado decorrente da primeira incorreção não foi objeto de contestação.

No caso da segunda irregularidade, verificou-se que parte das máquinas e dos equipamentos sobre os quais calculados a depreciação foram destinados a filiais da Recorrente que comercializam soja em grãos, ou seja, não foram destinadas às suas unidades produtoras localizadas em Cuiabá e Itacoatiara, já acima mencionadas, onde se desenvolve o processo de industrialização.

A glosa teve como fundamento o art. 3º, inciso VI, c/c art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003, cuja redação é a seguinte:

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

(...)

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)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

Para a fiscalização, portanto, apenas nas unidades industriais haveria a produção de que fala a norma, o que, entretanto, está em descompasso com o sentido lato que aqui se atribuiu ao termo.

Assim, também os créditos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado **utilizados no beneficiamento de mercadorias pelas unidades comerciais da Recorrente** (coletores de amostras, medidores de umidade, elevadores de grãos, máquinas de limpeza, secadores, balanças, silos metálicos, etc.), **para a produção de bens classificados no Capítulos 10 e 12 da NCM**, podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins.

Das exportações realizadas por terceiros - fretes

Conforme destacado no Despacho Decisório, a Recorrente exportou mercadorias de terceiros, vale dizer, recebeu mercadorias com o fim específico de exportação. Tais operações, por expressa previsão legal, não geram créditos para a Recorrente, nos termos do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, mas apenas para aqueles que lhe remeteram as mercadorias. (“*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. (...) § 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*”).

Além da inclusão indevida das exportações de terceiros, a Recorrente pretende o ressarcimento sobre o frete despendido nestas mesmas operações, o que foi glosado pela

fiscalização, ao argumento de que as respectivas despesas de fretes, relativas ao transporte das mercadorias adquiridas até o porto de embarque, não gera o direito a crédito pelos mesmos fundamentos.

Ora, uma coisa é a exportação realizada por terceiros, que, como vimos, não pode integrar a receita de exportação da Recorrente. Outra é a despesa de frete, suportado pela própria, no transporte das mercadorias até o porto de embarque.

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

Sustenta, ademais, a Recorrente que, em procedimento próprio de revisão de créditos pleiteados, identificou o não aproveitamento daqueles decorrentes de aquisições de serviços de transporte, cujos pagamentos foram por ela suportados. Diz que, na manifestação de inconformidade, requereu a oportunidade de apresentar, em data oportuna, os demonstrativos e documentos para confirmar esta informação ou, alternativamente, que se procedesse à revisão do tema proposto com a finalidade de identificar os créditos só posteriormente estimados, pedidos que foram indeferidos, ao fundamento de que as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação.

Embora certa a DRJ, o que a Recorrente pretende, na verdade, é ampliar o valor do crédito pleiteado, quando não podia mais fazê-lo, uma vez que já apreciado o pedido de ressarcimento/compensação e prolatada a decisão pela autoridade competente.

Nada obstava, porém, que a Recorrente apresentasse novo pedido de ressarcimento, contemplando exclusivamente os valores que, por erro exclusivo seu, não compuseram aquele solicitado, observado, no entanto, o prazo prescricional aplicável.

Da distorção no rateio proporcional

Sobre o suposto equívoco que teria decorrido da descaracterização de algumas vendas efetuadas para exportação, é evidente que a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, é mero reflexo das glosas efetuadas pela fiscalização e aqui mantidas pelas razões já delineadas.

Da taxa Selic sobre os valores ressarcidos

No que concerne aos juros à taxa Selic sobre os valores a serem ressarcidos, há norma expressa na Lei n^o 10.833, de 2003, vedando, para o ressarcimento da Cofins, a correção monetária e a aplicação dos juros de mora. Confira-se:

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

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

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

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

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

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza