Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10183.720014/2007-81

Processo nº	10183.720014/2007-81
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-014.112 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	21 de junho de 2023
Recorrente	AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTD
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DE DESPESAS COM PRODUTOS E SERVIÇOS VINCULADOS EXCLUSIVAMENTE AO MERCADO INTERNO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Somente as despesas, custos e encargos comuns às receitas de exportação e auferidas no mercado interno podem compor o cálculo do rateio proporcional para estabelecer o valor do crédito vinculado às receitas de exportação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira -Presidente

(documento assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocado(a)), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto (suplente convocado(a)), Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n° 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n° 3301-008.876, de 23 de setembro de 2020, fls. 420 a 4341, assim ementado:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
> *Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*
> *RATEIO PROPORCIONAL. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*
> *A empresa que adquire bens com fim específico de exportação atua como uma intermediária, como uma comercial exportadora, sendo a remessa do produto ao exterior uma atividade que não é passível de tributação, nem mesmo de apuração de créditos de PIS e COFINS. A receita de exportação, nesta hipótese, é do fornecedor de quem se adquiriu a mercadoria com fim específico de exportação.*
> *Não se trata de receita de exportação de quem adquiriu o produto nesta modalidade de operação, não sendo possível compor as receitas totais de exportação para fins de cálculo dos créditos pelo método do rateio proporcional.*
> *CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*
> *Por expressa previsão legal, a partir de agosto de 2004, o crédito presumido para a agroindústria, nos termos da lei 10.925/2004, não pode ser objeto de ressarcimento em dinheiro e nem utilizado para compensar outros débitos do contribuinte.*

Original

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

O direito ao crédito presumido é permitido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias, mencionadas na legislação, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, não se estendendo o referido beneficio ã aquisição de produtos para revenda.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM PRODUTOS E SERVIÇOS VINCULADOS EXCLUSIVAMENTE AO MERCADO INTERNO. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Somente as despesas, custos e encargos comuns às receitas de exportação e auferidas no mercado interno podem compor o cálculo do rateio proporcional para estabelecer o valor do crédito vinculado às receitas de exportação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

INCONSTITUCIONALIDADE. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

DÉBITOS. MULTA E JUROS DE MORA.

Em relação aos débitos vencidos, na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega da DCOMP.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa determinação legal, bem como pela aplicação da Súmula CARF n° 125, é vedada a atualização monetária e a incidência de juros Selic no ressarcimento de PIS não cumulativo.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar ao recurso voluntário.

Original

Intimada a Contribuinte apresentou Recurso Especial suscitado divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto as seguintes matérias:

DIVERGÊNCIA	MATÉRIA	ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS
1.	Quanto à possibilidade de incidência de juros sobre os débitos vencidos, declarados em compensação	Acórdão nº 1402-000.388
2.	Quanto à possibilidade de inclusão das receitas decorrentes de exportações indiretas (de vendas de produtos adquiridos a terceiros com fim específico para exportação) no cálculo do rateio proporcional	Acórdão nº 3801-001.887 Acórdão nº 3402-002.166
3.	Quanto à possibilidade de os créditos decorrentes das aquisições de adubo e sobre as despesas com fretes para transporte de adubo serem considerados no cálculo do rateio proporcional das receitas de exportação, de mercado interno tributadas e de mercado interno não tributadas	Acórdão nº 3402-007.242
4.	Quanto à possibilidade de aproveitamento em compensação do crédito presumido da agroindústria	Acórdão nº 3102-002.231 Acórdão nº 3803-002.336

O Recurso Especial da Contribuinte não foi admitido conforme despacho de fls. 571e seguintes.

Intimado apresentou Agravo que foi Acolhido Parcialmente determinado o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para as providências propostas, qual seja: "para que se prossiga no exame dos demais pressupostos de admissibilidade do recurso especial relativamente à matéria "**possibilidade de os créditos decorrentes das aquisições de**

Original

adubo e sobre as despesas com fretes para transporte de adubo serem considerados no cálculo do rateio proporcional, fls 597.

Em novo exame de admissibilidade o Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF deu SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo em relação à matéria *possibilidade de os créditos decorrentes das aquisições de adubo e sobre as despesas com fretes para transporte de adubo serem consideradas no cálculo do rateio proporcional*. Conforme despacho de fls. 602

Intimado o Contribuinte apresentou um novo Agravo que foi REJEITADO, prevalecendo o seguimento parcial do recurso especial expresso pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou Contrarrazões, requerendo para que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. . 602 e seguintes.

Do Mérito

Original

Trata-se de declaração de compensação de créditos de PIS vinculados à exportação, referentes ao 3º trimestre de 2004, utilizados para extinguir débitos de IRPJ e CSLL com vencimento em 31/01/2005. Os créditos são compostos de custos e despesas utilizados no processo de produção, apurando-se pelo método de rateio proporcional, bem como créditos presumidos decorrentes da aplicação da Lei 10.925/2004.

No presente caso, a matéria em discussão diz respeito a possibilidade de os créditos decorrentes das aquisições de adubo e sobre as despesas com fretes para transporte de adubo serem consideradas no cálculo do rateio proporcional.

A Fiscalização identificou a compra de adubo e cloreto de potássio. e que estes insumos são destinados a divisão agropecuária da pessoa jurídica e utilizados em operações no mercado interno, e que portanto não se enquadram no que determina o § 3° do art. 6° da Lei n° 10.833/2003. Também foram incluídos no cálculo de créditos vinculados a receita de exportação, os gastos com fretes de adubo e cloreto de potássio, que, pelos mesmos motivos a fiscalização glosou esses gastos.

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

A prevalecer o entendimento da RFB, há que se apurar a existência de custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente ao mercado externo. Os créditos destes insumos devem ser ressarcidos em sua integralidade, não devendo ser objeto de rateio. Assim, a apuração do crédito vinculado à receita de exportação seria feita por um sistema híbrido: parte por apropriação direta e parte por rateio proporcional.

Original

Tal modo de apuração não encontra respaldo legal. São claras as disposições do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 de que o crédito será determinado por apropriação direta ou por rateio proporcional.

Não há opção de combinar os dois métodos para determinar o crédito vinculado à receita de exportação.

O entendimento da Contribuinte, que concordo, é que todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

Total, devem ser incluídos no rateio proporcional e, neste caso, o valor do crédito apurado é exatamente o crédito vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, porque esta é a forma de se apurar o dito crédito vinculado à receita de exportação.

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

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

Por coerência eu entendo que no cálculo do crédito passível de ressarcimento deve-se considerar a relação percentual existente entre Receita de Exportação e a Receita Bruta Total. Uma vez definida a percentagem da receita de exportação, esta deve ser

Original

aplicada ao crédito total, apurado na forma do art. 3º da Lei 10.833/03, para encontrar o crédito da Cofins passível de ressarcimento.

O crédito presumido, enquanto calculado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03, entra no compute do crédito passível de rateio e, a partir da vigência da Lei nº 10.925/04, não integra o crédito passível de rateio e, consequentemente, de ressarcimento.

E de fato foi o que a contribuinte com o amparo legal dos dispositivos citados optou, conforme informado nos demonstrativos DACON entregues à RFB, pelo critério de rateio de seus **custos, despesas e encargos** com direito a crédito, na proporcionalidade do total da receita de exportação, total da receita no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero (inclusive receitas financeiras) e não incidência das contribuições, total da receita tributada no mercado interno, em relação à receita bruta total auferida.

Lembre-se que a a própria lei permite que o contribuinte **a escolha entre a apropriação direta dos custos, despesas e encargos ou o método de rateio dos custos, despesas e encargos, proporcionalmente entre a receita bruta de exportação em relação a receita bruta total**.

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

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho -Relator.

Original

A relatora votou por reverter a glosa dos créditos de fretes e adubos utilizados em produtos comercializados no mercado interno. Não obstante, a maioria do Colegiado discordou da posição, mantendo a glosas.

Ao meu entender, a decisão recorrida é irretocável e seguiu o rumo correto, por isso peço vênia para utilizar sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:.

O ponto em discussão reside na possibilidade de incluir despesas na aquisição de insumos, o adubo, no cálculo do rateio proporcional para fins de vinculá-las às receitas de exportação. Na mesma esteira, está a discussão do frete desses insumos, bem como dos produtos acabados.

Durante o procedimento de fiscalização o agente fiscal detectou a inclusão no rateio proporcional as despesas para aquisições de adubo e cloreto de sódio, produtos estes que não são exportados, mas destinado à divisão agro do Grupo Maggi, ou seja, exclusivamente para o mercado interno. Por isso, não deve fazer parte do rateio proporcional dos créditos vinculados à exportação.

Em sede de defesa a Recorrente afirma que a lei faculta ao contribuinte a adoção do método direito ou do rateio proporcional para fins de vinculação de créditos às receitas de exportação, nos termos do § 8º do artigo 3º da lei 10.833/2003. Ao optar pelo método de apuração dos créditos proporcional pela receita bruta auferida, a recorrente realiza créditos sobre o total das aquisições com direito a crédito no período, e apropria os créditos vinculando proporcionalmente o percentual da receita de exportação em relação ao total da receita bruta auferida no período. Ao glosar os créditos apurados pela Recorrente pretende o agente fiscal alterar o critério de apuração dos créditos adotado pelo contribuinte, rateio proporcional para o método de apropriação direta dos custos, glosando créditos apurados pela Recorrente.

Não merece prosperar referidos argumentos da Recorrente.

Original

O rateio proporcional para a atribuição de créditos para receitas auferidas no mercado interno ou no mercado externo somente tem espaço para os custos e despesas comuns, isto é, dispêndios que a contribuinte incorre em sua atividade empresarial, que lhe resultam receitas tanto no mercado interno quanto de exportação. Assim, para fins de se aferir quanto destes custos comuns foram alocados para uma receita no mercado interno e quanto destes dispêndios comuns são atribuíveis às receitas de exportação, a Lei confere duas alternativas ao contribuinte: i) cálculo direto; ii) rateio proporcional.

Assim, somente entram nestes cálculos, os dispêndios comuns, incorridas pela contribuinte para gerar uma receita tanto de exportação quanto no mercado nacional. Para o caso de um gasto para aquisição de um produto que apenas terá utilização no mercado interno, este gasto não pode ser considerado "comum", não sendo possível sua inclusão no rateio proporcional.

Novamente, não se nega o direito ao crédito sobre estas compras, mas sim sua atribuição ou vinculação às receitas de exportação para fins de ressarcimento ou compensação com outros débitos.

Essa é a dicção do artigo 6º da Lei 10.833/2003:

> "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.

Original

§ 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".

Neste sentido é também a solução de consulta COSIT nº 193/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EMENTA: MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) consiste na aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem TOTAIS para efeitos de cálculo daqueles créditos.DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 3ºe 5ºda Lei nº10.637, de 2002; e art. 6ºe inciso III do art. 15 da Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conclui-se pelo acerto da fiscalização. No caso de um dispêndio para aquisição de um produto, como adubo, bem como seu frete, cuja destinação seja sempre para o mercado nacional, não havendo nenhuma operação de venda ao exterior, referido gasto não pode compor o cálculo de rateio proporcional para sua vinculação às receitas de exportação.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Original

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Original