



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.720125/2008-78
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.243 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 22 de outubro de 2021
Recorrente AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO. CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL.

A utilização de créditos vinculados a produtos exportados se restringe aos casos de exportação direta para o exterior, de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e de vendas a empresa comercial exportadora (ECE) com o fim específico de exportação, não alcançando as vendas a pessoas físicas, ainda que estas tenham como destinação final o mercado exterior, nem as aquisições com fim específico de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Érika Costa Camargos Autran, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.243 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10183.720125/2008-78

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3803-02.187, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

O crédito presumido instituído pela Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução dos débitos apurados na sistemática da não cumulatividade aplicável na apuração das contribuições sociais, não sendo passível de utilização em procedimentos de compensação ou ressarcimento.

EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO. CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL.

A utilização de créditos vinculados a produtos exportados se restringe aos casos de exportação direta para o exterior, de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, não alcançando as vendas a pessoas físicas, ainda que estas tenham como destinação final o mercado exterior, nem as aquisições com fim específico de exportação. As operações no mercado interno não afetam a apuração da receita bruta de exportação e não geram direito ao creditamento relativamente às despesas delas decorrentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DECORRENTES DA DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MARCO TEMPORAL.

É assegurado o direito ao creditamento decorrente da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. A partir de 1º de dezembro de 2005, somente se creditam os valores relativos aos encargos de depreciação de 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.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para a atualização monetária, com base na taxa Selic, dos valores relativos a ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A atividade da autoridade administrativa é obrigatória e vinculada, devendo-se observar os comandos normativos presentes em leis vigentes e válidas, não lhe sendo facultado o poder de afastar o cumprimento de lei sob alegação de inconstitucionalidade (Súmula CARF n.º 2).

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito, devendo prevalecer a informação obtida na diligência e que serviu de fundamento à decisão de piso, dado inexistir qualquer outro elemento de prova em sentido contrário.”

Insatisfeito, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando, em síntese:

- Omissão na apreciação da revisão dos créditos do período, para quantificar o crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo de todos os estabelecimentos do contribuinte;
- Contradição entre a decisão em seus fundamentos, ao defender que a Medida Provisória n.º 183, de 2004, convertida na Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, teria vedado a compensação ou o ressarcimento do crédito presumido de PIS e Cofins, admitindo apenas sua dedução da contribuição devida em cada período de apuração

Em despacho às fls. 481 a 485, os embargos de declaração não foram admitidos.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma total da decisão, reconhecendo o direito ao crédito de que tratam as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.925/04 e o provimento do recurso para:

- Determinar a revisão dos créditos do período, para quantificar o crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo, e ao final, havendo saldo credor, permitido sua compensação com demais débitos do contribuinte junto a RFB e/ou ressarcimento em dinheiro;
- Considerar o total das despesas relativa aos fretes de transportes de adubo no rateio dos créditos do contribuinte;
- Manter o rateio dos custos, despesas e demais encargos, pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta;
- Correção e ressarcimento dos valores pleiteados pela incidência da taxa Selic a partir de cada período de apuração;
- Reconhecimento dos créditos e homologação das compensações efetuadas pelo contribuinte;
- Manter suspensão da exigência do crédito tributário compensado, controlado no processo n.º 10183.720125/2008-78, em face das disposições do art. 151 do CTN.

Em despacho às fls. 717 a 724, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à matéria (2) inclusão da receita de exportação de terceiros no cálculo do rateio proporcional.

Em despacho às fls. 714 a 715, foi decidido manter, na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara, que deu seguimento parcial ao recurso.

Agravo foi interposto pelo sujeito passivo, mas em despacho não foi conhecido esse recurso.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que não faz sentido incluir nesta equação as receitas decorrentes da exportação indireta da pessoa jurídica, uma vez que elas não estão associadas a qualquer tipo de custos, despesas e encargos comuns às demais receitas (cumulativas e não-cumulativas). As receitas de exportação indireta não se originam de insumos passíveis de creditamento, de modo que sua inclusão no cálculo do percentual utilizável na segregação de créditos contribuiria apenas para causar distorção no resultado obtido, afastando-o da real proporção entre os custos, despesas e encargos e sua efetiva contribuição para cada tipo de receita auferida pela pessoa jurídica.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – com atualizações posteriores.

Ventiladas tais considerações, quanto à matéria admitida – qual seja, se é possível a inclusão da receita de exportação de terceiros no cálculo do rateio proporcional, adianto o meu voto por dar provimento ao recurso do sujeito passivo. Eis que já apreciei essa matéria – o que recorro o acórdão 3202-001.618, que consignou a seguinte ementa (grifos meus):

“Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS FEDERAIS.

A compensação de tributos federais é efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

CRÉDITO DE COFINS. PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DE GRÃOS.

Confere atividade industrial o processo de beneficiamento de grãos - soja e milho - quando o referido processo envolve as fases de secagem, limpeza, padronização e classificação dos grãos, com o fim de torná-los aptos para a exportação e consumo humano ou animal.

O que, por conseguinte, no presente caso, é de se considerar que as aquisições de grãos in natura devem ser computadas para fins de apuração do crédito presumido, subsumindo-se as hipóteses preceituadas no art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003.

DO CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS EM RELAÇÃO À RECEITA BRUTA

Adotada pelo sujeito passivo a metodologia trazida pelo art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei 10.833/2003, cabe respeitar o rateio dos custos, despesas e demais encargos na proporção da receita bruta de exportação, não excluindo da receita bruta de exportações e tampouco da receita bruta, os valores de receita que se originam de operações com o fim específico de exportação.

FRETES SOBRE A EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS.

É de se considerar a recuperação de créditos decorrentes das despesas com fretes, quando necessário para a exportação das mercadorias e o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003.

CRÉDITO SOBRE ADUBO. CRITÉRIO DE RATEIO DE CUSTOS

Descabe o desenquadramento pretendido pela autoridade fazendária da opção manifestada pelo contribuinte que, adotou per si o critério de rateio de seus custos, despesas e encargos com direito a crédito, na proporcionalidade de sua receita bruta total auferida.

Por conseguinte, no caso vertente, não há que se falar em glosa do ressarcimento do crédito gerados pelas aquisições de adubos e despesas com fretes sobre vendas, referentes ao transporte de adubo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. INCOMPETÊNCIA DO CARF, SÚMULA Nº 2, DO CARF.

Nos exatos termos da Súmula n.º 2, do CARF, falece competência a este órgão julgador para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CRÉDITOS. VALORAÇÃO

É de se aplicar a taxa SELIC para correção do quantum referente ao crédito da recorrente quando utilizado nas compensações efetuadas. Recurso voluntário provido em parte”

Transcrevo parte de meu voto – proferido para a mesma recorrente à época:

“Quanto a alegação da fiscalização de que se trata de exportações de terceiros e, portanto, deveriam ser excluídas tais receitas de exportação do método de cálculo adotado pela recorrente, entendo que as exportações são operações realizadas efetivamente pela recorrente, e não por terceiros.

Ora, se fosse exportação de terceiros, haveria despesa antecipada a ser paga pelas empresas terceiras, bem como contrato firmado entre as partes, com direito a recebimento de determinada comissão. O que não ocorre no caso vertente.

Além disso, para se caracterizar exportação de terceiros, os custos e despesas relativas à esse evento devem ser assumidos integralmente pelo terceiro interessado, o que também não ocorreu, visto que a recorrente assumiu o ônus dessas despesas.

Portanto, não há indícios de que se trataria de receita de exportação de terceiros com as alegações trazidas pela autoridade fazendária. Há, contrariamente, documentos e provas de que o câmbio foi regularmente contratado pela recorrente e por ela liquidado. O que entendo que descabe a alegação de que a exportação é feita por terceiro e que, portanto, deveriam ser excluídos tais receitas de exportação do cálculo do crédito presumido.

Sendo assim, não procede o argumento que estas exclusões são originárias de exportação de terceiros, pois a contribuinte adquiriu estas mercadorias, sim, com o fim específico de exportação. Houve a transmissão de propriedade e posse, representando estas aquisições um custo para a empresa, sendo que posteriormente, considerando sua margem de

lucro ao realizar a operação de venda destas mercadorias para o exterior, esta operação passa a constituir receita para a contribuinte, e não para o seu fornecedor.

Sendo a mesma recorrente e caso idêntico, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à seguinte matéria: **“Inclusão da receita de exportação de terceiros no cálculo do rateio proporcional”**, conforme passarei a explicar.

Conforme relatado, controverte-se nos autos acerca do direito creditório decorrente da não cumulatividade da contribuição para o PIS relativamente à produção exportada, com fundamento no §1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

O recorrido entendeu que o art. 6º, §4º, da Lei nº 10.833, de 2003, veda a apuração de créditos vinculados à receita de exportação pelas Empresas Comerciais Exportadoras (ECE's) nas hipóteses de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, sob risco de aproveitamento dúplice do mesmo crédito, e consequentemente as receitas de exportação dessas mercadorias não podem ser computadas como Receitas de “Exportação Normal” para efeito do rateio proporcional de créditos vinculados à exportação.

A Contribuinte alega que a Fiscalização descaracterizou as vendas com fim específico de exportação, efetuadas para pessoas físicas que comprovadamente exportaram as mercadorias adquiridas, excluindo-as da receita de exportação para fins do rateio previsto no §8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e, por conseguinte, da apuração dos créditos vinculados às exportações, inovando o contexto legal.

Pois bem. Segundo a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, quem tem direito de aproveitar créditos da COFINS, na forma do art. 3º, desta mesma lei, na redução/comercialização

de produtos vendidos para comercial exportadora, com o fim específico de exportação, é a empresa vendedora, conforme consta do §1º do art. 6º, da citada Lei.

O disposto no §4º, deste mesmo artigo, veda expressamente o aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com os produtos adquiridos com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, literalmente. Confira-se:

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

Cabe ressaltar que o crédito sobre insumos na exportação, quando a empresa faz mais de uma atividade é calculado da seguinte forma:

Receita de exportação (/) Receita Total (=) percentual (%)

Percentual (*) Custos totais (=) custos da exportação merecedores de crédito.

Aqui, discute-se, como problema, qual seria o valor da receita de exportação, considerando-se duas possibilidades: (a) Receita de exportação = exportação de produtos ou (b) Receita de exportação = exportação de produtos + exportação de ECE. Portanto, não se discute a receita total.

Analisando a questão, entendo que não existe razão para incluir, na receita de exportação, as vendas realizadas pelo contribuinte na qualidade de mera Empresa Comercial Exportadora (ECE). Isso, porque o parágrafo 4º do art. 6º, acima citado, é claro em determinar que essa venda não dá direito a crédito.

Ora, assim, uma empresa que funcionasse exclusivamente como ECE não teria direito crédito algum, o que corresponderia a um coeficiente igual a zero. De forma equivalente, uma empresa que funcionasse parcialmente como ECE deveria ter seu coeficiente reduzido proporcionalmente, para não se aproveitar de crédito por venda realizada na qualidade de ECE.

Esclareça-se que a receita da ECE, precisa ser excluída, não se tratando de formalismo rigoroso, mas sim de observância das regras estipuladas na lei. Isto porque, se caso ela for incluída, **será indiretamente** concedido crédito sobre receita de ECE, o que a lei não admite.

Isto posto, **nega-se provimento** ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos