



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

Processo n° 10909.000983/2005-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3001-000.554 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente DETROIT BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

RESSARCIMENTO. ESTALEIRO NAVAL. CONSTRUÇÃO E REPARO DE EMBARCAÇÕES. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. INSUMOS. RESTRIÇÃO TEMPORAL. INEXISTÊNCIA.

Não existe amparo legal, no caso de pedido de ressarcimento em razão de equiparação das atividades de construção e reparação naval à exportação, para a limitação do aproveitamento do crédito ao mês de auferimento de receita de corrente da atividade equiparada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Presidente), Renato Vieira de Avila, Marcos Roberto da Silva e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Pedido de Ressarcimento

Trata-se de **pedido de ressarcimento** de créditos de COFINS - Exportação de incidência **não cumulativa**, relativo ao **4º trimestre** do ano calendário de **2004**, no valor de **RS 215.030,87 (duzentos e quinze mil e trinta reais e oitenta e sete centavos)**.

Termo de Início de Fiscalização

Foi dado início à diligência no contribuinte para realizar verificação para fins de ressarcimento da COFINS - Exportação não-cumulativa (Lei nº 10.833/2003) do 4º trimestre de 2004, onde o mesmo foi intimado para apresentar ou disponibilizar, no prazo de 20 dias, inúmeros documentos relativos ao período mencionado.

Despacho Decisório

PARECER SAORT/DFtF/ITJ N.º040 / 2006

INCENTIVOS À MARINHA MERCANTE

Equiparam-se à exportação as operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, executadas pelos estaleiros navais.

PIS NÃO-CUMULATIVO — CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/03/2004 Os saldos de créditos do Pis apurados na sistemática da não-cumulatividade, desde que tenham origem em operações de exportação, são passíveis de serem / utilizados: na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado, interno; na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita • Federal. **Ao final de cada trimestre do ano civil, remanescendo créditos, este pode ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.***

COFINS NÃO-CUMULATIVA — CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

*Período de apuração: **01/02/2004 a 31/03/2004***

Os saldos de créditos da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, desde que tenham origem em operações de exportação, são passíveis de serem utilizados: na dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; na compensação o débitos próprios, vencidos, ou vincendos, tributos e contribuições

administrados pela Secretaria da Receita Federal. Ao final de cada trimestre do ano civil, remanescendo créditos, este pode ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Desse modo, confrontou a receita bruta da empresa com a proveniente de exportação, alcançando os patamares de 98,47%, 75,93% e 82,15% em relação, respectivamente, aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004.

insumos

Também cotejou-os acerca dos gastos da contribuinte com insumos empregados em suas atividades equivalentes à exportação, com transporte de tais matérias primas (fretes) e com a porção desses valores que resulta em carcaças comercializadas no mercado interno.

energia elétrica

aluguéis

Ainda, pontuou a existência de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país e a possibilidade de créditos de COFINS advindos da aquisição de energia elétrica. Finalmente, constatou a existência de crédito presumido relativo ao estoque de abertura e revisou o valor concedido no 1º trimestre de 2004.

Com isso, o presente despacho decisório concluiu pela existência do direito creditório no valor de R\$ 205.168,27, sendo **R\$ 190.864,01** passíveis de ressarcimento, deduzido os montantes de R\$ 1.667,41 em função do estoque de abertura e R\$ 1.555,65 relativamente à correção dos créditos do 1º trimestre de 2004, e R\$ 14.304,26 que poderia ser utilizado para fins de deduções dos valores devidos para a COFINS, portanto, **deferiu parcialmente** o pedido da contribuinte.

Manifestação de Inconformidade

Em sede de sua manifestação de inconformidade, a recorrente alega, em suma, que houve equívoco na conclusão da autoridade fiscal, havendo direito ao ressarcimento integral dos créditos de COFINS - Exportação.

Ressarcimento decorrente dos custos com insumos

Alega a manifestante que praticamente **a totalidade de suas receitas seria proveniente de atividade equiparada à exportação** e que, a despeito da utilização dos insumos haver sido registrada nos livros fiscais a cada seis meses, no momento em que se concluía o trabalho nas embarcações, os mesmos eram empregados continuamente, de modo que deveria prevalecer o reconhecimento do seu direito de ressarcimento da COFINS na integralidade.

A manifestante requereu, ainda, a produção posterior de provas e diligências.

DRJ/RJOII

A manifestação de inconformidade foi julgada e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

ESTALEIRO NAVAL. CONSTRUÇÃO E REPARO DE EMBARCAÇÕES. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS. EQUIPARAÇÃO A EXPORTAÇÃO.

As atividades de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré- - registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, realizadas por estaleiro naval brasileiro, são equiparadas, para todos os efeitos legais e fiscais, à operação de exportação.

EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS.

Somente os créditos vinculados à Receita de Exportação auferida podem ser utilizados para dedução do valor da contribuição a recolher, ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Se não for possível essa utilização ao final de cada trimestre do ano civil, pode ser feito o Pedido de seu Ressarcimento em dinheiro.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PROVA DOCUMENTAL

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Solicitação Indeferida

O relatório, por bem retratar a realidade fática dos autos, merece ser transcrito.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS (regime não-cumulativo, por meio do qual a contribuinte pleiteia a repetição do montante de R\$ 215.030,87, referente ao quarto trimestre de 2004.

*Em análise do pleito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itajaí/SC **o deferiu apenas parcialmente**, conforme despacho decisório de fls.360, que teve como base o Parecer SAORT/DRF/ITJ N° 040/2006, de fls.351/359, reconhecendo a existência de crédito da COFINS passível de ressarcimento, no montante de R\$ 190.864,01, apurados na sistemática da não-cumulatividade e que tiveram origem em operações equiparadas a exportação, além de reconhecer que os saldos de créditos da COFINS, R\$ 14.304,26, "decorrente de operações no mercado*

interno, somente poderá ser utilizado para fins de deduções dos valores devidos para o COFINS."

Irresignada, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls.

368/373, onde alega em resumo que:

1. A Manifestante é pessoa jurídica de direito privado, regularmente inscrita, que se dedica as operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações;

2. Para tanto compra diversos insumos que são tributados pelo PIS e pela COFINS. Desta forma paga estas contribuições nas compras, que deveriam, conforme preceito constitucional, ser recuperadas por ocasião da venda/reparo das embarcações (registradas no REB);

3. Todavia, referidas embarcações têm suas saídas isentas (devido à equiparação à exportação), ocasionando, assim, em acúmulo de créditos, como os ora pleiteados;

4. Ocorre que na decisão ora recorrida, a SAORT/Itajaí indeferiu o ressarcimento dos créditos de inúmeros insumos, sob o argumento de que a Manifestante só poderia aproveitar os créditos vinculados às receitas de exportações auferidas no mesmo período de apuração mensal;

5. Em outras palavras, a SAORT entendeu que somente os insumos adquiridos/contabilizados nos meses em que a Manifestante tenha auferido receitas de exportação (venda-reparo da embarcação/emissão da nota fiscal de saída) é que poderiam ser ressarcidos (no percentual existente entre a receita bruta obtida com as operações no mercado externo e a receita bruta total, auferidas em cada mês);

6. A Manifestante tem uma atividade/operação muito peculiar, pois o seu processo produtivo é prolongado, onde cada embarcação leva entre 6 e 12 meses para ficar pronta;

7. Por conta disto, no período em questão, a Manifestante emitia a nota fiscal somente na saída efetiva da mercadoria/produto, e durante os meses da produção a empresa recebia de seus clientes antecipações e registrava somente na contabilidade. Desta forma, no livro fiscal só existia faturamento a cada 6 e 12 meses, mas havia aquisições de insumos durante todo o período produção/fabricação;

8. Entretanto, a SAORT/Itajaí, sem conhecer as particularidades da operação da Manifestante, fez uma interpretação restritiva no sentido de conceder somente os créditos de PIS e COFINS apurados nos meses em que houve receitas de exportação (faturamento da venda/reparo das embarcações registradas no REB), ficando os meses da produção prejudicados em função de não haver base para o rateio;

9. Embora a Manifestante entenda a interpretação adotada pela SAORT/Itajaí, a mesma não pode ser aplicada ao caso em comento, pois embora não tenha vinculado em sua contabilidade a aquisição dos insumos às vendas das embarcações, esta relação é inconteste.

Até pelos percentuais citados na decisão (ex: out/2004: 98,47%; nov/2004: 75,93%; dez/2004: 82,15%), vê-se que, de fato, praticamente 100% das receitas da Manifestante advêm da exportação (venda/reparos de embarcações registradas no REB), sendo irrelevantes as receitas do mercado interno (prestação de serviços de reparos em embarcações não registradas no REB);

10. Em via paralela, tem-se que as aquisições dos insumos se deram de forma proporcional às saídas ao exterior, ou seja, quase tudo foi destinado para a fabricação/reparo de embarcações registradas no REB. Seria ilógico que, por exemplo, a Manifestante tivesse receitas de exportação (embarcações registradas na REB) em percentuais de 99% e somente 10% dos insumos fossem destinados para a fabricação/reparo das mesmas;

11. Ademais, essa relação foi devidamente esclarecida e demonstrada quando das respostas às intimações fiscais nº 171/2005;

12. Conclui-se, assim, que em se mantendo o entendimento esposado pela SAORT/Itajaí, estar-se-á priorizando uma formalidade, em detrimento do direito da contribuinte e dos princípios da não-cumulatividade, da verdade material, da vedação ao enriquecimento ilícito e da justiça fiscal;

13. Ao final, pretende a Manifestante provar o alegado por todos os meios de prova, em direito admitidas; em especial, através da produção eficaz de provas documentais e diligenciais, em fim, tudo que seja necessário para que se faça justiça ao caso;

14. Ex positus, requer a Manifestante que se digne Vossa Senhoria em receber a presente Manifestação de Inconformidade, ordenando de imediato a correção e a modificação do Despacho Decisorio ora guerreado, haja vista, a total lisura dos procedimentos fiscais da Manifestante, no que se refere ao seu direito de ressarcimento aqui discutido e por ser medida de mais limpa e merecida justiça. Caso esse não seja o imediato entendimento desta Delegacia de Julgamento, que seja determinada a realização de diligência fiscal no estabelecimento da Manifestante para que se verifique, na prática, o que defende a contribuinte.

Junto com a presente manifestação, o contribuinte carrou aos autos documentos de identidade, Ata de Reunião de Quotistas e cópia da 5ª Alteração Contratual.

O presente processo foi encaminhado para julgamento nesta DRJ/RJ2 face ao disposto na Portaria RFB nº 535, publicada no DOU em 31/03/2008.

A DRJ entendeu que não há previsão legal para que a recorrente utilize créditos de COFINS referentes a todas as aquisições de insumos se apenas uma parte de suas receitas se refere a exportações.

Desse modo, apenas os insumos empregados com a finalidade de exportação dão direito ao creditamento da contribuição e a possibilidade de ressarcimento, reputando correta a avaliação realizada pela autoridade fiscal no bojo do despacho decisório.

Do exposto, conclui-se que não há permissão legal para a pessoa jurídica utilizar os créditos calculados em relação ao total de suas aquisições de insumos quando somente parte de suas receitas se refere a exportações.

Especificamente quanto ao motivo da negativa do ressarcimento, ou seja, a exigência de receita de exportação para a efetiva, retrata-se:

Frise-se que somente os créditos referentes às aquisições de insumos no mês, vinculados à receita de exportação auferida nesse mês, podem ser utilizados para dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, ou ainda compensados com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Não sendo possível as situações anteriormente previstas, será admitido o pedido de seu ressarcimento em dinheiro, ao final de cada trimestre do ano civil, o que foi atendido de forma parcial.

Quanto ao pedido de posterior produção de provas e de diligência, a DRJ decidiu por bem indeferi-lo, afirmando que em sede de processo administrativo fiscal, o momento do contribuinte trazer elementos que embasem sua pretensão seria até a apresentação da impugnação, no presente caso manifestação de inconformidade, havendo após isso a preclusão, com base nos arts. 15 e 16, §4º do Decreto n. 70.235/1972, que regula o PAF.

Isso posto, considerou **improcedente** a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório.

Recurso Voluntário

Após relatar brevemente os eventos fáticos transcorridos, a recorrente repete os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade. A recorrente declara, a existência de duas formas de apuração da Cofins, e a classificação de suas receitas.

*Embarcações não Registradas no REB
Insumos*

1) oriundas de venda ou reparo de embarcações não registradas no REB, sob o seguinte raciocínio

*embarcações registradas ou pré-registradas no REB
Equiparação a Exportação*

2) quando oriundas de venda ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no REB.

Portanto, tendo em vista que a Recorrente sujeita-se à incidência da não cumulatividade da COFINS, em relação ao total de suas receitas, o único requisito para que seja concedido o ressarcimento desses créditos é que os custos, despesas e encargos sejam vinculados à receita de exportação.

restrição temporal

Peculiaridade do Processo Produtivo

Alega a recorrente que realiza atividades equiparadas à exportação mediante construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), registrando seus gastos corretamente nos livros fiscais. Porém, devido ao fato da finalização dos trabalhos ocorrerem a cada seis meses, em decorrências das peculiaridades de seu serviço, a apuração dos créditos de COFINS - Exportação acabam não ocorrendo mensalmente, a despeito da aquisição e utilização de insumos ocorrem continuamente. Desse modo, a recorrente entende ser devido o ressarcimento integral dos créditos da contribuição exatamente como requerido em seu pleito inicial.

diligência fiscal

Por fim, pugna pela realização de diligência fiscal em seu estabelecimento para a verificação de seus argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renato Vieira de Avila, Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que julgou **parcialmente improcedente** o Pedido de Ressarcimento de COFINS - Exportação de incidência não cumulativa.

Alega a recorrente que produz embarcações registradas e não registradas no registro especial brasileiro - REB, sendo posto em evidencia

Admissibilidade do Recurso

A contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **07.08.2009**, conforme Aviso de Recebimento - AR, fl. 276, nos termos do inciso II do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

Verifica-se, pois, que a recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **08.09.2009**, conforme comprova o carimbo da DRF - JOINVILLE, logo, o recurso apresentado é **tempestivo** ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é **competente** para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

DOS FATOS

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Exportação de incidência não cumulativa, referente ao período de apuração 10 a 12/2004 (4º trimestre de 2004).

O pedido está lastreado em créditos obtidos na aquisição de insumos e prestação de serviços de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), equiparadas à exportação, por força do art. 11, §9º da Lei n. 9.432/1997.

O direito creditório foi reconhecido **parcialmente** pelos órgãos “*a quo*”, que deferiram o direito creditório no valor de R\$ 205.168,27, sendo **R\$ 190.864,01** passíveis de ressarcimento, deduzido os montantes de R\$ 1.667,41 em função do estoque de abertura e R\$ 1.555,65 relativamente à correção dos créditos do 1º trimestre de 2004, e R\$ 14.304,26 que poderia ser utilizado para fins de deduções dos valores devidos para a COFINS. Diante disso, a recorrente busca o reconhecimento de créditos na monta de **R\$ 14.304,26**.

Limites do Recurso Voluntário

A recorrente é clara ao circunscrever a lide em torno, apenas, dos créditos referentes ao ressarcimento, ou seja, provenientes da equiparação à exportações torna-se imperioso o destaque da discussão para fins de admissibilidade do recurso e do escopo tratado em seu cerne.

O mencionado parecer SAORT, em item 51, exorta o entendimento pelo qual há indeferimento dos créditos advindos das operações de mercado interno, e procedência no ressarcimento dos valores de saldo de crédito decorrente das operações de exportação.

Face ao exposto, os saldos de créditos do Pis, R\$ 11.204,84, e da Cofins, R\$21.297,77, apurados na sistemática da não-cumulatividade e que tenham origem em operações de exportação, são passíveis de serem ressarcidos em espécie, observando a legislação específica aplicável à matéria, Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e suas alterações posteriores, conforme demonstrado abaixo:

Os saldos de créditos do Pis, R\$ 36.706,69, e da Cofins, R\$ 28.566,17, decorrentes de operações no mercado interno, somente podem ser utilizados para fins de deduções dos valores apurados para o Pis ou Cofins, conforme o caso.

Já em sede de seu Recurso Voluntário, a recorrente,

*Logo, restando clara a pretensão da Recorrente em **ressarcir apenas os créditos oriundos do total das aquisições de insumos vinculados à receita de exportação***

E, em sede pedidos,

no sentido de rever seu entendimento sobre o direito de ressarcimento,

Decisão

Desta forma, conheço Totalmente do Recurso, para apreciar a matéria restrita ao pedido de ressarcimento das operações vinculadas às exportações por equiparação.

MÉRITO

O Recurso Voluntário apresentado, após determinar-se os limites e cernes dos tema discutido, qual seja, a análise do pedido de ressarcimento, traz, em breve síntese, descritivo de suas atividades voltadas ao ramo naval. Esclarece que se dedica às operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações, registradas e não registradas no Regime Especial Brasileiro - REB.

Por este motivo, a aquisição dos diversos insumos, alocados em sua atividade econômica, submetido ao regime da não cumulatividade, que permite a recuperação do montante, calculado sobre a aquisição de insumos utilizados nas embarcações, registradas e não registradas no REB.

Do voto condutor do Aresto

A fim de verificar o fundamento e raciocínio combatido pelo presente recurso voluntário, necessário se faz adentrar ao voto do venerando acórdão de primeira instância administrativa.

O aresto trazido em via recursal, será analisado mediante duas perspectivas. Inicialmente sobre o ponto pacífico e incontestado, qual seja, a legitimidade do direito ao ressarcimento em dinheiro decorrente dos créditos motivados pela aquisição de insumos destinados ao conserto e construção de embarcações registradas ou pré registradas no REB.

Frise-se que somente os créditos referentes às aquisições de insumos no mês, vinculados à receita de exportação auferida nesse mês, podem ser utilizados para dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, ou ainda compensados com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. Não sendo possível as situações anteriormente previstas, será admitido o pedido de seu ressarcimento em dinheiro, ao final de cada trimestre do ano civil, o que foi atendido de forma parcial.

Em segunda análise, serão postos em evidência os fundamentos do voto, utilizados para sustentar a negativa do direito ao ressarcimento total pleiteado pelo contribuinte. São eles, a metodologia de cálculo, segundo propõe a autoridade de piso, e a vinculação do auferimento de receita decorrente da exportação para beneficiar-se do ressarcimento.

Importante retratar alguns pontos do acórdão de primeira instância, a fim de conciliá-lo com a peça impugnatória recursal mediante a qual o assunto fora devolvido a este colegiado.

Extrai-se, conforme se depreenderá da leitura do excerto a seguir transcrito, que o Voto, parte essencial do acórdão de primeira instância, fixou dois tópicos de negativa. O critério de cálculo para verificação do crédito, método da proporcionalidade, e a vinculação ao mês de auferimento de receita. Veja-se o trecho do voto:

*temos que o contribuinte **mostra sua contrariedade** sobre o fato de ter sido considerado pela autoridade administrativa no deferimento parcial dos Pedidos de Ressarcimento da COFINS, **somente os créditos dos insumos proporcionalmente às Receitas de Exportação, nos meses em que as mesmas foram declaradas***

Vinculação à obtenção de receita decorrente de exportação

O fundamento da negativa ao direito de ressarcimento utilizado pela autoridade de julgamento, ou seja, a vinculação à obtenção de receita decorrente de exportação no mês da aquisição dos insumos, utilizou de forma subsidiária o Parecer SAORT anexo aos autos, que fundamenta o raciocínio da seguinte forma,

Parecer SAORT

*As operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registrada no REB, equiparam-se à exportação, nos termos do art. 11, §9º, da • Lei 9.432, de 1997:sendo facultado ao estaleiro o aproveitamento dos créditos vinculados às receitas de exportações. **auferidas no mesmo período de apuração, mensal, podendo ser utilizados na forma dos §§ 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e §§ 1º c 2º do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003,***

*Estes artigos estabeleceram, entre outras hipóteses que geram direito ao crédito, que os créditos serão determinados com base nos valores dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, **todos adquiridos no mês de apuração.***

A orientação exposta pelo Parecer SAORT foi convertida em norma obrigatória pela autoridade julgadora administrativa, sendo que a vinculação à obtenção de receita de exportação, para legitimar o ressarcimento dos créditos advindos das aquisições de insumos destinados às operações equiparadas à exportação, encontra-se transcrita abaixo:

4. Ocorre que na decisão ora recorrida, a SAORT/Itajaí indeferiu o ressarcimento dos créditos de inúmeros hialinos, sob o argumento de que a Manifestante só poderia aproveitar os créditos vinculados às receitas de exportações auferidas no mesmo período de apuração mensal;

5. Em outras palavras, a SAORT entendeu que somente os insumos adquiridos/contabilizados nos meses em que a Manifestante tenha auferido receitas de exportação (venda-reparo da embarcação/emissão da nota fiscal de saída) é que poderiam ser ressarcidos (no percentual existente entre a receita bruta obtida com as operações no mercado 411 externo e a receita bruta total, auferidas em cada mês);

A limitação do direito ao ressarcimento conforme destacado, fundado na exigência auferimento de receita decorrente e vinculada à exportação, consoante expôs a autoridade julgadora de primeira instância nos fundamentos de seu voto, torna-se clarividente no trecho a seguir colacionado:

, desde que nesse mês tenha auferido receita de exportação, mesmo as equiparadas à exportação.

Critério de Cálculo

Destaca-se, na transcrição acima realizada, que o critério de cálculo restou claramente definido, quanto às receitas vinculadas às exportações por equiparação. Serão tomados integralmente para efeito do cálculo a que faz jus a contribuinte..

Neste caso, não será utilizado o critério de rateio, a alocação será feita de forma integral.

Aplicação direta do artigo 3.º da Lei 10833/03, mais especificamente seus parágrafos:

§ 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,

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal

Dos Argumentos Expostos no Recurso Voluntário

Foi visto no tópico relacionado aos limites deste recurso voluntário, que o ponto contestado na via recursal, é a restrição de beneficiar-se apenas no mês que auferir receita vinculada à exportação, pois o direito ao ressarcimento do crédito decorre da aquisição de insumos destinados à operação equiparada à exportação, conforme a própria decisão de piso e o parecer saort atestam.

Foi expressamente fixado, portanto, o cerne da discussão levantado pela recorrente; apenas a restituição dos valores destinados à exportação equiparada. Desta forma, não se cogita haver litígio sobre a metodologia de cálculo de formação do crédito, se proporcional, ou integral, pois a própria decisão de piso já a firmou:

Os custos, despesas e encargos relacionados às receitas de exportação serão integralmente considerados, para efeito de cálculo do crédito a que faz jus a requerente

O critério de cálculo do crédito, portanto, não é objeto de litígio neste PAF, mesmo porque não fora combatido pela Recurso Voluntário, e será considerado, conforme a decisão de piso, na integralidade.

Impugnação ao limite temporal

No acórdão em comento, repara-se o destaque do cerne da discussão devolvida a este colegiado, qual seja, o pedido de ressarcimento decorrente das operações equiparadas à exportação.

tipos de receita

Segrega suas receitas em duas espécies, oriundas de reparos de embarcações registradas e não registradas.

Merece destaque as operações equiparadas às exportações, que, de acordo com o artigo 11, parágrafo 9.º, são aquelas pré registradas ou registradas no REB.

O contribuinte apresenta expressa manifestação acerca de sua discordância com o limite temporal prescrito no parecer SAORT e homologado pela Decisão de primeira instância. Confira-se o argumento exposto:

Entretanto, os §§ 2 e 3 , do art. 6 , da Lei 10.833/03; não contém essa restrição temporal comentada pelo fiscal, apenas dispõe o seguinte: a Recorrente está legalmente amparada em seu pedido de ressarcimento, devendo ser rejeitada a interpretação extensiva do ilustre fiscal que ao incluir um requisito temporal (mês), não observou o princípio da estrita legalidade.

Portanto, está clara a possibilidade de ressarcimento dos créditos relativos a aquisição de insumos utilizados em operações equiparadas a exportação, mesmo em meses que não haja a emissão de nota de saída, tendo em vista a inexistência de restrição temporal e a individualizada contabilização das receitas mensalmente auferidas por meio de adiantamento, relativo aos custos respectivamente dispendidos.

Análise dos Fundamentos legais invocados

Acerca de todo o exposto, é de se concluir pelo incontestável direito da contribuinte ao ressarcimento dos valores oriundos de créditos decorrentes da aquisição de insumos para utilização em operações equiparadas à exportação. Tal é o que ocorre com a contribuinte, pois efetivamente subsume suas atividades, que são voltadas ao reparo e construções de embarcações inscritas no REB, equiparadas à exportação, conforme se verifica na legislação.

Registro Especial Brasileiro - REB

Lei 9.432/97:

Art. 11. É instituído o Registro Especial Brasileiro - REB, no qual poderão ser registradas embarcações brasileiras, operadas por empresas brasileiras de navegação. (...)

§ 9 A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação.

O tratamento tributário concedido às exportações, no que tange à legislação da Cofins, está expressa abaixo, e leva à inarredável conclusão pela não incidência da contribuição sobre as receitas da recorrente. Segue-se:

COFINS Exportação

Lei 10 833/03

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Inexistência de Respaldo Legal que Iniba o direito ao Ressarcimento

Urge, contudo, enfrentar o raciocínio sobre o qual o benefício do ressarcimento somente tem vez nos meses em que a contribuinte auferir receita vinculada à exportação. Traz em seu favor, a autoridade fazendária, no bojo do Parecer SAORT, o qual foi tornado norma individual e concreta pela decisão de primeiro piso, os parágrafos 1.º e 2.º do artigo 6.º da Lei 10.833/03 como os fundamentos legais para a imposição da restrição. Merecem, portanto, ser transcritos os referenciados textos legais, inicialmente, o parágrafo primeiro:

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica **vendedora poderá utilizar o crédito apurado** na forma do art. 30, 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.

Tal parágrafo, como encampado acima, refere-se à utilização do crédito mediante a dedução do valor a recolher com débitos da própria contribuição, conforme a leitura de seu inciso I, ou, seguindo na interpretação literal do inciso II, na compensação com débitos de outros tributos.

Por se tratar de dedução com débitos próprios e compensação com outros tributos, nem o inciso I e II, do parágrafo primeiro aplicam-se ao caso presente. Pois bem, consoante amplamente se demonstrou ao longo desta decisão, o cerne deste recurso voluntário é o ressarcimento dos créditos provenientes da aquisição de insumos voltados à exportação equiparada.

Isto porque, como bem evidenciado na peça recursal, a contribuinte possui, em seu favor, acúmulo de créditos, justamente por sujeitar-se ao tratamento fiscal concedido às exportações. Neste sentido, importa salientar o fundamento legal para autorizar o ressarcimento solicitado pela contribuinte, que o fez, justamente pela previsão legal, qual seja, a impossibilidade de utilizar-se das formas previstas no parágrafo primeiro acima mencionado. Faz-se mister a leitura do parágrafo segundo do mencionado artigo 6.º da Lei 10.833/03:

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o fim de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º **podrá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

Este parágrafo segundo sim, é aplicável à espécie, vez que prevê, no caso de impossibilidade de debitar ou compensar, como é, de fato, o caso da contribuinte, a alternativa de ressarcim. Anota-se- que não, neste parágrafo, limite algum para o benefício do ressarcimento, em especial, a necessidade de auferir receita decorrente de exportação no mês da aquisição do insumo.

A construção da norma concreta e individual pleiteada pelo contribuinte, deve atentar-se aos comandos dos parágrafos 8.º e 9.º, em respeito à referência legal constante do parágrafo 3.º, que, atenta-se, em momento algum menciona quaisquer tipos de restrição ao beneficiário do ressarcimento nos moldes propostos pelo Parecer SAORT e a decisão de primeira instância.

§ 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, seguiu-se que, para a fiel normatização jurídica da relação posta em julgamento, os mencionados parágrafos, conforme se viu em transcrição acima, não condicionam, em momento algum, o benefício do ressarcimento ao auferimento de receita no mesmo mês de aquisição dos insumos destinados às operações equiparadas à exportação.

Ao contrário, a legislação prevê três formas de beneficiar o contribuinte; a uma, pelo creditamento perante débitos da própria contribuição, a duas, pela compensação com outros tributos; e, a três, no caso de impossibilidade das anteriores, é facultado o ressarcimento, sem nenhum tipo de restrição ao seu benefício, bastando comprovar a vinculação à exportação equiparada.

Aliás, a própria decisão sob vergasta assim determina

O crédito, apurado mensalmente, se não for aproveitado/utilizado no mês de apuração poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

*12. Se em determinado mês de apuração, a contribuinte obtiver receitas decorrentes de operações de mercadorias para o exterior e/ou de prestação de serviços a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, os créditos das contribuições apurados nesse mês, na forma dos artigos 3º das mencionadas Leis, podem ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF. Depois de efetuadas as deduções e compensações cabíveis, ao final de um trimestre do ano civil, **remanescendo créditos** na escrita contábil estes podem ser objeto de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

Em continuidade na análise da decisão de primeira instância, fundada no parecer SAORT, é de se utilizar trechos deste último que demonstra a regularidade da prestação de informações quanto às operações equiparadas às exportações, conforme atestado pela autoridade fazendária em face da constatação dos lançamentos em DACON e nos balancetes mensais.

DACON - Das receitas auferidas no período

na Ficha 04 - Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, preencheu a coluna destinada as pessoas jurídicas que obtiveram receitas de exportação.

Com base nos balancetes mensais, constata-se que em alguns meses a requerente auferiu receitas decorrentes da construção de embarcações pré-registradas no REB e de serviços de reparos em embarcações registradas no REB,

DECISÃO

Diante do exposto, voto por conhecer totalmente do recurso e dar-lhe provimento total no sentido de autorizar o ressarcimento dos créditos advindos das aquisições de insumos destinados às operações equiparadas à exportação sem a necessidade de haver receita no mês de aquisição dos mencionados insumos.

(assinado digitalmente)
Renato Vieira de Avila

