



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.724431/2011-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-009.109 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2020
Recorrente AGROPECUARIA AGUA AZUL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2009, 2010

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.

RESSARCIMENTO. JUROS. INAPLICABILIDADE.

O ressarcimento de crédito de PIS não sofre incidência de juros, nos termos da Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento relativos a créditos de COFINS não-cumulativa do 4º trimestre de 2006, vinculados a receitas de exportação, seguido de pedido de compensação, que analisados pela autoridade fiscal, em despacho decisório dee-fls. 220/229, não foi reconhecido o direito creditório, sendo indeferido o pedido de ressarcimento e consequente não homologação da compensação.

Verifica-se que o pedido de ressarcimento não foi integralmente deferido pelo despacho decisório por duas razões:

a) alteração no rateio dos créditos, por ter a fiscalização entendido que: a.1) a contribuinte não teria comprovado que determinadas receitas efetivamente corresponderiam a vendas efetuadas para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação; a.2) receitas que a contribuinte considerou serem de exportação corresponderiam a variações cambiais ativas e, portanto, seriam receitas tributadas; a.3) também seriam receitas tributadas as receitas financeiras, que a contribuinte considerou como não tributadas; b) os créditos relativos a custos, encargos e despesas com a atividade pecuária (criação de bovinos) não deveriam ser incluídos no rateio, pois não seriam comuns às receitas de exportação e às receitas auferidas no mercado interno, uma vez que não ocorreram exportações de bovinos no período em exame.

Em sua manifestação de inconformidade a recorrente impugnou todos os procedimentos da fiscalização, requerendo que:

1) Reclassificar as receitas provenientes das notas fiscais 11526 de 19/10/2006 e 1522 de 16/11/2006, cuja exportação foi descaracterizada pelo agente fiscal, como receitas efetuadas com suspensão das contribuições para o PIS e Cofins, em conformidade com o art. 9º da lei 10.925/2004, uma vez que o adquirente da mercadoria se trata de empresa enquadrada no lucro real, assegurando a manutenção e o ressarcimento do crédito proporcionalmente estas operações;

2) Considerar as notas fiscais provenientes de complemento de preço de mercadoria como receita de exportação, uma vez que a nota fiscal matriz as quais estas receitas estão vinculadas, se trata de venda com o fim específico de exportação, sendo assegurado o ressarcimento dos créditos de PIS e Cofins vinculados a estas operações;

3) Reconhecimento que as Receitas Financeiras auferidas no período estão sujeitas a alíquota zero de PIS e Cofins, em conformidade com o disposto no decreto 5.442/2005, afastando a tributação efetuada pelo agente fiscal, assegurando o ressarcimento dos créditos apurados, proporcionalmente a estas receitas;

4) Manutenção no método de apropriação de todos os seus custos, despesas e encargos proporcionalmente ao total da receita de exportação, total da receita no mercado interno tributado e total da receita mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições em relação a receita bruta total, conforme método eleito e informado no demonstrativo DACON elaborado pela contribuinte e apresentado a RFB;

- 5) *Correção e ressarcimento do saldo dos créditos pleiteados na plenitude com a incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração;*
- 6) *Reconhecimento dos créditos e homologação das compensações efetuadas pela Contribuinte;*
- 7) *Determinar a imediata suspensão da exigência do crédito tributário compensado, vinculado nesse processo, em face das disposições do artigo n.º 151 do CTN;*

Em julgamento realizado em 22 de janeiro de 2019, a DRJ/POR, no acórdão n.º 14-89.814, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, em julgamento com repercussão geral proferido no RE 627.815/PR, e nos termos das Notas PGFN/CRJ/N.º 1.114/2012 e PGFN/CRJ/N.º 762/2014, as receitas de variações cambiais ativas devem ser consideradas receitas decorrentes de exportação.

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. DETERMINAÇÃO DOS PERCENTUAIS. RECEITA BRUTA. RECEITAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO. EXCLUSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, não integram o montante da receita bruta total utilizada na determinação do percentual previsto no inciso II do parágrafo 8.º do artigo 3.º, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, por estarem excluídas da base de cálculo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por não se relacionarem a receitas de vendas também não devem ser consideradas no cálculo do rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas.

VENDAS NOS MERCADOS INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO.

Para fins de rateio de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns à geração das receitas dos mercados interno e externo não se incluem os insumos utilizados exclusivamente na produção de bens destinados ao mercado interno.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, conforme previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Devidamente cientificada da decisão acima referida a recorrente apresentou tempestivamente seu recurso voluntário, repisando as teses trazidas pela manifestação de inconformidade, insurgindo-se contra a decisão sobre as receitas financeiras – alíquota zero, rateio dos créditos em relação a receitas de exportações, receitas do mercado interno não tributadas e tributadas, além da aplicação da Selic na atualização dos créditos.

Passo seguinte o processo foi encaminhado a esse E. Conselho e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma motivo pelo qual passa a ser analisado.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de pedido de ressarcimento seguido de compensação, de crédito de COFINS não-cumulativo, decorrente de operações de exportação.

I – Receitas tributadas à alíquota zero

A recorrente insurge-se contra as glosas realizadas sobre as receitas tributadas à alíquota zero, as receitas financeiras verificadas no período.

Quanto às alegações relacionadas às glosas relacionadas às receitas tributadas à alíquota zero, tem-se que a recorrente não é sucumbente sobre a matéria, uma vez ter sido garantido o direito ao crédito relacionado a tais rubricas.

Desta forma, não se toma conhecimento do recurso na parte que trata das glosas relacionadas às receitas tributadas à alíquota zero.

II – Rateio proporcional em relação às receitas de exportação, mercado interno não tributadas e mercado interno tributadas

Para a fiscalização somente os créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e às receitas auferidas no mercado interno estariam sujeitos ao rateio, e como a recorrente não teria realizado exportações de bovinos, os créditos relacionados à atividade pecuária não deveriam ser incluídos no rateio, devendo ser alocados nas receitas tributadas no mercado interno.

Segundo a contribuinte, o método utilizado para estabelecer o rateio, estaria de acordo com a legislação pertinente ao assunto, realizando extensa digressão sobre o assunto, tanto na manifestação de inconformidade quanto em seu recurso voluntário.

A matéria foi objeto de especial estudo realizado pela I. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, no acórdão n.º 3402-003.983, no qual apontou o posicionamento sobre o tema, razão pela qual peço vênia para utilizar como minhas as razões, com fulcro nos arts. 50, § 1º, da Lei n.º 9.784/1999 e 57 do RICARF, as quais passo a reproduzir:

1) Do critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas

(...)

De outra parte entende a recorrente que seria vedado pela legislação a utilização de dois métodos para segregação dos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, como efetuado pela fiscalização, utilizando o critério do rateio proporcional para os créditos comuns e o da apropriação direta para os demais créditos, ferindo o art. 15 da Lei n.º 9.779/99 que determina a apuração das contribuições de forma centralizada no estabelecimento matriz.

Essa questão já foi abordada no Acórdão n.º 3202001.618 –2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 19 de março de 2015, de forma favorável ao entendimento da recorrente, conforme voto da Relatora Tatiana Midori Migiyama, abaixo transcrito:

(...)

Data venia, em relação ao método de cálculo, considerando que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é a receita bruta total, e que todos os custos despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho da atividade da contribuinte, estes custos despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação em relação da receita bruta total.

O critério de rateio deve servir para a mesma proporcionalidade para todos os custos, despesas e encargos passíveis de realização de crédito e, que são necessários para o desempenho das atividades da contribuinte.

Ora, o art. 6º, § 3º da Lei 10.833/2003, vigente à época dos fatos em dissídio, diz que a compensação dos créditos com débitos administrados pela RFB, pela exportadora de mercadorias, só se aplica aos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

O art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/2003 dispõe: sobre critério do rateio: relação percentual entre receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total auferidas em cada mês. O art. 3º, § 9º, da mesma lei dispõe: critério escolhido tem de ser consistente em todo o ano calendário.

É de hialina clareza o sentido da lei, qual seja, só se podem compensar créditos de custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação. E, para se saber quais são esses créditos vinculados a receita de exportação, a lei previu dois métodos.

A única interpretação possível, lógica e condizente com o sentido da norma legal é a de que o critério de rateio é somente o método: a relação deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, para aplica-la sobre os custos e despesas, na definição dos créditos vinculados à exportação, i.e., para quantificar os créditos que podem ser usados para compensação.

(...)

Daí, a remissão aos §§ 8º e 9º do art. 3º feita pelo art. 6º, § 3º, todos da Lei 10.833/2003, diz respeito ao método de cálculo para definição de créditos vinculados a receitas de exportação.

No caso do método de rateio, a apuração do crédito deve-se dar pela relação entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicar essa relação sobre os custos e despesas, chegando-se a determinação do crédito vinculado à exportação, que é compensável com débitos administrados pela RFB.

O art. 20, § 2º, da IN SRF 404/2004 (não revogado) confirma essa inteligência, ao dizer que os créditos compensáveis são somente os apurados sobre custos e despesas vinculados à receita de exportação, observados "os métodos" de apropriação previstos no art. 21 (o art. 21, § 2º, II, da IN 404/04 repete a dicção do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003). O método é que é aplicável. A relação percentual deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, e aplica-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.

(...)

No mesmo sentido foi o entendimento constante no Acórdão n.º 330201.339 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 10 de novembro de 2011, citado pela recorrente, conforme voto do Relator Walber José da Silva que segue abaixo:

(...)

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. Tal modo de apuração não encontra respaldo legal. São claras as disposições do § 8º do art. 3º da Lei n.º 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 recorrente, que concordo, é que todas os custos, despesas e encargos, com direito a crédito normal, que concorreram para a formação da Receita Bruta 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 n.º 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.

(...)

Conforme esclarecido na própria decisão recorrida, a RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, de mercado interno não tributada e tributada seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferem receitas sujeitas às incidências não cumulativa e cumulativa do PIS e da COFINS, nesses termos:

Ficha 01 Dados Iniciais (...)

Método de Determinação dos Créditos

O programa possibilita o preenchimento do campo "Método de Determinação dos Créditos", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.

I) no caso do Regime NãoCumulativo:

a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno

Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.

b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação

Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:

I operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e

II exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:

b.1) Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados –que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida – que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Atenção:

1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:

a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;

b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e

c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativa.

2) Deve também selecionar este campo a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação. (não grifado no original)

(...)

Assim, adotando os mesmos fundamentos dos Acórdãos acima referidos, bem como da orientação constante no Dacon acima transcrita, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, a decisão recorrida deve ser reformada nesta parte para que seja recalculado o direito creditório da recorrente com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não tributada e à receita tributada no mercado interno. (Processo11070.002359/2009-51Data da Sessão29/03/2017Relatora Maria Aparecida Martins de Paula Nº Acórdão3402-003.983)

Ao contrário do alegado pela recorrente, não se vislumbra no caderno processual qualquer documento contábil ou fiscal que possa dar sustentação às alegações trazidas pela recorrente, não havendo como serem apuradas as bases de cálculo dos créditos, bem como dos débitos.

Pois bem. Quanto ao ônus da prova, insta tecer que a prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC¹). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.** **Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo**

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”. (original não destacado)²

Desta forma, considerando não ter se desincumbido do ônus de provar o que fora alegado, não há como ser dado provimento ao pleito da recorrente.

III – Incidência da taxa Selic na atualização do crédito

Por fim, pleiteia a Recorrente a correção do valor do crédito pela taxa SELIC. Contudo, essa questão já foi sedimentada nesse Conselho por meio da Súmula CARF n.º 125, que expressa:

Súmula CARF n.º 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes: 203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

IV – Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

² Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.