ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.002345/2009-37

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

Processo nº	11070.002345/2009-37
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**3402-004.326 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de julho de 2017
Matéria	Embargos de Declaração
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SANTO ÂNGELO LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS. OBSCURIDADE. NÃO CARACTERIZADA.

Os embargos de declaração só se prestam a sanar obscuridade, omissão ou contradição porventura existentes no acórdão, não servindo à rediscussão da matéria já julgada no acórdão embargado.

Verifica-se obscuridade quando a decisão está incompreensível no comando que impõe e na manifestação de conhecimento e vontade do julgador, o que inocorreu no acórdão embargado.

Embargos Rejeitados

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) em 10/05/2017, em face do **Acórdão nº 3402-003.974**, de 29/03/2017, cuja ementa segue abaixo:

> *Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*
> *(...)*
> *RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.*
> *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.*
> *CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CEREALISTA. PREVISÃO LEGAL. PERÍODO DETERMINADO. CONDIÇÕES. INOBSERVÂNCIA.*
> *A legislação que regulamentou o sistema não cumulativo das contribuições sociais previu o direito de apropriação de crédito presumido da atividade agroindustrial para o cerealista, que exerce a atividade de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal especificados, apenas para o período entre fevereiro e julho do ano de 2004.*
> *A concessão do crédito presumido à cerealista estava condicionada à venda dos produtos às empresas identificadas no § 5º do artigo 3º da Lei 10.833/03, então vigente.*
> *A partir de agosto de 2004, o crédito presumido ficou restrito às pessoas jurídicas que desenvolvam atividade agroindustrial nas condições especificadas no art. 8º da Lei n 10.925/2004.*
> *COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NAS VENDAS COM TRIBUTAÇÃO SUSPENSA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.*
> *Não é permitido o aproveitamento de crédito pelas cooperativas agropecuárias em relação a vendas não tributadas, isentas ou com a tributação suspensa.*
> *A norma contida no § 4º do art. 8º da Lei n 10.925/04 dispõe especificamente acerca das pessoas enumeradas nos incisos de I a III do §1 do art. 8º da Lei n 10.925/2004, enquanto o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 traz uma regra geral. Como uma norma geral não revoga uma norma específica, a vedação do §4º do artigo 8º permanece em vigor.*
> *CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.*
> *O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º da Lei n 10.925/2004 não se submete à tríplice forma de aproveitamento, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.*
> *Recurso Voluntário parcialmente provido*

Nos termos do art. 7º, §5º da Portaria MF nº 527/2010 e do art. 79 do Anexo II do Regimento Interno do CARF[1], na redação dada pela Portaria MF nº 39, de 12/02/2016, o Procurador da Fazenda Nacional é considerado cientificado pessoalmente 30 dias após a remessa dos autos à Procuradoria da Fazenda, que se deu no caso em 06/04/2017.

A embargante sustenta ter havido obscuridade no acórdão recorrido, nos termos seguintes:

> *(...)*
> *Ao que se observa, a ilustre relatora tratou basicamente da possibilidade de utilização do método de rateio proporcional para uso dos créditos e da impossibilidade de se utilizar os dois métodos previstos na legislação (apropriação direta e rateio proporcional) ao mesmo tempo.*
> *Ao final, concluiu pela aplicação do método do rateio proporcional para apuração dos créditos vinculados aos três tipos de receita (exportação, mercado interno e mercado interno não-tributado) sem, contudo, manifestar-se sobre os reais motivos utilizados pela fiscalização para glosar os créditos, acima enumerados.*
> *O colegiado não se utilizou de qualquer argumento para refutar as irregularidades apontadas pela fiscalização.*
> ***É dizer, concluiu-se que o contribuinte calculou corretamente os créditos, que as glosas da fiscalização eram indevidas, mas não se explicou o porquê.***
> ***Revela-se, portanto, evidente a obscuridade do acórdão embargado, na medida em que não se manifestou especificamente sobre as irregularidades apontadas pela fiscalização na apuração do crédito de COFINS não-cumulativa pleiteado em ressarcimento pelo contribuinte.***
> *(...)*

Os embargos foram admitidos pelo Presidente deste Colegiado, nesses termos:

> *(...)*
> *Compulsando a decisão embargada, constata-se que o Colegiado, apoiando-se nos acórdãos nº 3202-001.618 e nº 3302-01.339, bem como na orientação constante no Dacon, decidiu reformar parcialmente a decisão de julgamento de 1ª instância, para que fosse "...recalculado o direito creditório da recorrente com base no método do rateio proporcional adotado pelo 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." *(sublinhei). Contudo, a decisão deixou de esclarecer em que medida os critérios adotados pela Fiscalização e pelo recorrente, respectivamente, dissentiam e concordavam com os fundamentos dos acórdãos adotados como fundamentação e com a orientação do Ajuda do DACON. Ao omitir esses fundamentos, a decisão*

[1] Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (NR)

cerceia o direito de defesa da Fazenda Nacional e obstaculiza eventual recurso contra ela.
O vício reclama saneamento.
Conclusão
Com essas considerações, forte no § 3° do art. 65 do RI-CARF, acolho os embargos interpostos, para que o Colegiado 3402 colmate a lacuna de fundamentação, esclarecendo em que medida os cálculos do contribuinte estão corretos.
(...)

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Toma-se conhecimento dos embargos tendo em vista a sua admissão pelo Presidente do Colegiado.

No presente caso, no que concerne ao método de rateio proporcional dos créditos, o Colegiado assim se pronunciou no acórdão embargado:

1) Do critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas
No que diz respeito ao critério de apropriação dos créditos do mercado interno e das importações vinculados à receita de exportação, entendeu a fiscalização que:
(...)
Para a fiscalização os créditos apurados em relação à aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, bem como em relação à importação de trigo utilizado como matéria-prima na produção de farinha, não têm nenhuma vinculação com a receita de exportação, portanto, não cabe a mesma pleitear a restituição/ressarcimento de tais créditos, tendo em vista que a legislação prescreve que podem ser objeto de restituição ressarcimento os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n° 10.833/2003, conforme §3º do art. 6º do diploma legal em questão, o qual transcrevemos a seguir:
(...)
Para a fiscalização a alocação dos créditos do PIS e da COFINS pelo método da proporcionalidade, conforme inciso II do § 8º do art. 3º da Lei n° 10.833/2003, tem aplicação somente para as pessoas jurídicas que possuam receita sujeita a cumulatividade e a não cumulatividade, o que não é o caso da COTRISA, que tem a integralidade da receita sujeita a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Ademais, verificamos ainda que o rateio proporcional dos créditos aplica-se aos **custos, despesas e encargos comuns,** ou seja, somente podem ser rateados os créditos comuns. No caso de custos, despesas e encargos específicos o entendimento da fiscalização é que eles devem ser alocados diretamente aos setores a que pertencem.
(...)

De outra parte entende a recorrente que seria vedado pela legislação a utilização de dois métodos para segregar os 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 nº 9.779/99 que determina a apuração das contribuições de forma centralizada no estabelecimento matriz.*

Essa questão já foi abordada no Acórdão nº 3202-001.618 – 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 aplicá-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 à 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 aplicá-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.

(...)

No mesmo sentido foi o entendimento constante no Acórdão nº 3302-01.339– 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 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 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 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.

(...)

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 das contribuições, 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 Não-Cumulativo:

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.*
> *(...)*
> *Assim, pelo exposto, voto no sentido de* ***dar provimento parcial ao recurso voluntário*** *para que seja recalculado o direito creditório da recorrente com base no método do* rateio proporcional *adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, à receita tributada e à receita não tributada no mercado interno.*
> *(...)*

Na leitura dos trechos acima do acórdão embargado, restou evidenciada a delimitação da lide no seguinte sentido:

- A fiscalização rejeitou o método de rateio utilizado pela contribuinte, pois entendia que: i) não caberia a alocação dos créditos pelo método da proporcionalidade no caso de contribuinte com a integralidade da receita sujeita a não cumulatividade do PIS e da Cofins como a contribuinte; e ii) o rateio proporcional dos créditos só se aplicaria aos custos, despesas e encargos comuns, mas não aos custos, despesas e encargos específicos, para os quais seria cabível a apropriação direta

- De outra parte, entendia a recorrente que a legislação vedaria a utilização de dois métodos para segregar os 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.

Também se depreende dos trechos transcritos acima que, entre os dois posicionamentos, o Colegiado optou pelo da contribuinte, adotando, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, os mesmos fundamentos dos Acórdãos nºs 3202-001.618 e 3302-01.339 e da orientação constante no Dacon, todos devidamente transcritos no acórdão embargado, os quais traziam, em síntese, os seguintes ensinamentos:

- A interpretação do art. 6º, § 3º da Lei 10.833/2003 em conjunto com o art. 3º , §§8º e 9º dessa Lei 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 aplicá-la sobre os custos e despesas, na definição dos créditos vinculados à exportação.

- A apuração do crédito vinculado à receita de exportação por um sistema híbrido - parte por apropriação direta e parte por rateio proporcional - não encontra respaldo legal, pois 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.

- **Método de Determinação dos Créditos**[2] "I) no caso do Regime Não-Cumulativo" --> b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e 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 ou **b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida**. Conforme também consta ao final da orientação do Dacon, deve selecionar também a opção b.2) "a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação".

Dessa forma, o Colegiado refutou motivadamente a decisão da fiscalização que rejeitou o método de rateio da contribuinte, não assistindo razão à embargante na alegação de que o Colegiado não teria utilizado de qualquer argumento para refutar as irregularidades apontadas pela fiscalização.

Muito menos ainda poderia prosperar a assertiva da embargante de que o Colegiado teria concluído que a contribuinte calculou corretamente os créditos, que as glosas

[2] Ajuda do programa Dacon Mensal-Semestral 2.6

da fiscalização eram indevidas, mas não se explicou o porquê. Nesse ponto, há que se esclarecer à embargante que **o provimento do recurso foi parcial**, apenas no que concerne na aceitação do método do rateio proporcional para a apropriação dos créditos, tendo sido as glosas expressamente contestadas objeto de análise na parte restante do acórdão embargado.

Também não se observa nesta parte do Acórdão recorrido cerceamento no direito de defesa da Fazenda Nacional, vez que o posicionamento do Colegiado restou devidamente fundamentado dentro da delimitação da lide posta no recurso voluntário, mormente quando a fiscalização pouco havia discorrido sobre a razão de seu entendimento para não aceitar o rateio proposto pela contribuinte.

Conforme ensina Vicente Greco Filho[3], a obscuridade é o defeito consistente na difícil compreensão do texto da sentença e pode decorrer de simples defeito redacional ou mesmo de má formulação de conceitos. Verifica-se obscuridade quando a decisão está incompreensível no comando que impõe e na manifestação de conhecimento e vontade do juiz ou do julgador. A obscuridade da sentença, como os demais defeitos corrigíveis por meio de embargos de declaração, prejudica a sua futura execução.

A obscuridade verifica-se quando há evidente dificuldade na compreensão do julgado. Ocorre quando há a falta de clareza do *decisum*, daí resultando a ininteligibilidade da questão decidida pelo órgão judicial. Em última análise, ocorre a obscuridade quando a decisão, no tocante a alguma questão importante, soluciona-a de modo incompreensível. [4]

Assim, entendo que não restou caracterizada a obscuridade apontada pela embargante e voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

[3] GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil Brasileiro, vol. 2, São Paulo: Saraiva, 2000, pág. 241.
[4] EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 275.887 - SP (2012/0271412-2) - RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES.