



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

Processo n° 13854.000025/2005-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.591 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2015
Matéria RESSARCIMENTO DE PIS/PASEP
Recorrente MONTECITRUS TRADING S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO.

O pedido de ressarcimento faz com que a Administração seja obrigada, ao analisá-lo, revisar toda a apuração da Contribuição realizada pela Recorrente, não havendo que se falar em decadência e muito menos na necessidade de lançamento de ofício, vez que a Administração apenas apurou que o valor levantado pela Recorrente encontrava-se incorreto.

EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS. COMPRAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA. SEGREGAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

As receitas de exportação consideradas na proporcionalidade com a receita bruta são aquelas decorrentes da produção própria do exportador, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação.

CRÉDITO. RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS.

De acordo com o artigo 9 da Lei nº 9.718/1998 as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

CRÉDITO. RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALEGAÇÃO DE IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO.

As receitas de variações cambiais, de direitos e obrigações, de títulos diversos, inclusive de recebíveis de exportação, não são imunes por não configurarem receita de exportação, mas simplesmente receita de variação cambial.

Recurso voluntário negado.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista (relator) e Domingos de Sá Filho, que deram provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao cômputo das receitas decorrentes da exportação de produtos adquiridos de terceiros no cálculo da proporcionalidade, incluindo-se tais valores no dividendo e no divisor (período posterior a 01/02/2004). Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan. O Conselheiro Domingos de Sá Filho votou pelas conclusões quanto à receita de variação cambial. O Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Jorge Freire. Sustentou pela recorrente a Dra. Fabiana Carsoni A Fernandes da Silva, OAB/SP nº 246.569. Julgado no dia 26/02/2015 a pedido da Recorrente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente e relator *ad hoc*.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Considerando que o relator originário deste processo, Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, deixou o CARF antes da assinatura deste acórdão, valho-me do disposto no art. 17, III, do RICARF¹, para efetuar a formalização na condição de relator *ad hoc*.

Para tanto, valho-me da minuta entregue pelo ilustre conselheiro por ocasião da sessão de julgamento, *in verbis*:

"Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP do terceiro trimestre de 2004, no valor de R\$1.136.633,79, e duas Declarações de Compensação.

Conforme Informação Fiscal, a fiscalização da DRF em Ribeirão Preto apurou saldo de crédito no valor de R\$817.079,21, divergindo da contribuinte nas seguintes questões:

¹ Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

a) As mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por não terem sofrido incidência da contribuição, não geram direito a crédito, devendo ser desconsideradas nos cálculos;

b) Os valores das notas fiscais de “complemento cambial” não foram aceitos como receita de exportação direta, por se tratarem de receitas financeiras;

c) Os créditos relativos à agroindústria, a partir do período de apuração de agosto de 2004, só podem ser utilizados para abater débitos da própria contribuição não cumulativa, devendo ser somados aos créditos relativos ao mercado interno, não sendo passíveis de compensação ou ressarcimento. Observou ainda que apenas as aquisições de pessoas físicas, de laranjas para fins de industrialização, geram direito a créditos;

d) A contribuinte deixou de considerar na apuração de suas receitas financeiras diversas contas com lançamentos de créditos.

Com base nesse relatório, a autoridade *a quo* reconheceu parcialmente o direito creditório da interessada, homologando as declarações de compensação até o limite do crédito.

Cientificada dessa decisão, conforme AR de fl. 220, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade. Nela argumentou que:

i) O prazo que o Fisco dispõe para alterar a base de cálculo da contribuição fora ultrapassado, tendo ocorrido a decadência. Isso porque qualquer procedimento fiscal tendente a modificar um desses componentes da base de cálculo da contribuição em foco, seja para aumentar o valor das receitas, seja para reduzir o montante dos créditos, deve ser realizado no prazo de decadência do direito do fisco de efetuar o lançamento tributário, nos termos dos art. 149, parágrafo único, e 150, parágrafo 4, do Código Tributário Nacional – CTN;

ii) Acrescentou que, consoante jurisprudência do CARF, não é possível aumentar a base de cálculo do PIS em pedidos de ressarcimento e/ou declarações de compensação, sendo necessário, para tanto, a formalização de lançamento de ofício;

iii) Discordou da fiscalização quanto à não inclusão das receitas de exportação na condição de comercial exportadora nos cálculos do crédito, alegando inexistir previsão legal para esse procedimento, contrariando o disposto no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003;

iv) Com relação à exclusão dos valores das notas de “complemento cambial” da apuração dos créditos, argumentou que tais valores representam meramente a diferença cambial entre a saída das mercadorias e o seu embarque para o exterior, momento em que se deve apurar a receita das exportações, consoante art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 23, de 2001;

v) Sobre o momento de reconhecimento dessa receita, transcreveu ainda julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o qual seria o embarque para o exterior;

vi) Portanto, devendo ser reconhecida a receita de exportação na data de embarque da mercadoria, o complemento cambial a que se referem as mencionadas notas fiscais seriam nada mais do que receita de exportação. Citou ainda entendimento constante do Perguntas e Respostas - DIPJ 2009, disponível no site da Receita Federal, que diz na resposta que, a receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil;

vii) Argumentou também que a variação cambial a ser considerada como receita ou despesa financeira é aquela ocorrida após o embarque da mercadoria ao exterior, até o fechamento do correspondente contrato de câmbio;

viii) Discorreu sobre a imunidade constitucional das receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I da CF, para concluir que as variações cambiais dos contratos de câmbio, por serem receitas decorrentes de uma exportação, também estão abarcadas por tal imunidade. Citou precedentes do STJ;

ix) Por fim, insurgiu se contra a inclusão de valores na base de cálculo da contribuição, a título de demais receitas financeiras, que não correspondem a receitas, definitivas e reais, da requerente, mas de meras contrapartidas contábeis de atualizações.

x) Em síntese, defendeu que não se pode apurar a base de cálculo da contribuição para PIS levando se em conta todo e qualquer lançamento a crédito de resultado, realizado antes da liquidação dos contratos firmados em moeda estrangeira, que não representa receita efetiva da pessoa jurídica. Nesse sentido, da exigência da contribuição apenas quando da liquidação da operação cambial, transcreveu julgados do STJ.

A Autoridade Fazendária em seu acórdão aduziu que, inicialmente, na análise da questão de “alteração” da base de cálculo pelo Fisco e o prazo para se fazer isso, não é o que a interessada quer fazer parecer; a autoridade administrativa tem o dever de examinar a liquidez e certeza do direito, o que significa calcular o valor devido a título de contribuição pra o período em exame, nesta portanto, é imprescindível a apuração da base de cálculo, não havendo o que se falar em prazo decadencial para este.

A DRJ diz que, seria cabível a decadência se houvesse efetivo lançamento; no ressarcimento entretanto, não existe prazo para exame do direito creditório. O prazo que se aplicaria à espécie seria apenas no caso de declaração de compensação envolvendo tais créditos, prazo esse de homologação tácita, de cinco anos contados da data da transmissão da declaração.

Diz ainda que, portanto, não há que se falar em decadência do direito de “alterar” a base de cálculo; esclarece que não parece razoável para a Autoridade Fazendária que qualquer divergência apurada devesse ser objeto de lançamento de ofício; questiona a DRJ se deveria então a Fazenda Nacional não concordar com o ressarcimento e lavrar um auto de infração contra a mesma, e diz que, se tal acontecesse, não seria justificável, contrariando frontalmente a necessidade de liquidez e certeza do crédito para efeito de ressarcimento/compensação. Por tais razões discorda totalmente do entendimento esposado nos Acórdãos do CARF mencionados pela contribuinte. Diz por fim que é inaplicável o prazo descrito no art.º 150, § 4º do CTN.

No tocante aos créditos vinculados às aquisições de mercadorias sem incidência da contribuição, na condição de comercial exportadora, após transcrever as

condições previstas na Lei nº 10.833 de 2003, a DRJ afirma que por expressa vedação legal do art. 15, § 4º, as aquisições na condição de comercial exportadora, sem incidência de contribuição, não geram direito de crédito, por consequência lógica, as receitas decorrentes dessas operações não podem compor as receitas de exportação para fim de créditos para ressarcimento.

Sobre as ditas notas fiscais de “complemento cambial”, entende a DRJ que a contribuinte tem razão em sua alegação. Pelo que consta nos autos, demonstrativos de fls. 87/92, tais notas fiscais representam, como alegado na Manifestação de Inconformidade, a diferença de preço da mercadoria entre a data de sua saída do estabelecimento, ou emissão da nota fiscal, e a do efetivo embarque para o exterior.

No tocante ao montante das receitas de exportação para cálculo dos créditos para ressarcimento, transcreve a DRJ a portaria MF nº 356, de 1988, de acordo com o item I desta, a receita de exportação deve ser apurada na data de embarque dos produtos, e somente a diferença decorrente entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque, nos termos do item II, é que deve ser considerada variação monetária.

Assim, se conclui que o que constitui variação cambial são as diferenças decorrentes da flutuação da moeda verificadas após o embarque da mercadoria, o que aliás, diz a DRJ, foi reconhecido pela recorrente em um trecho de sua manifestação.

No tocante à imunidade constitucional das receitas decorrentes de exportação, esclarece a DRJ que tais receitas não se confundem com variações monetárias em função da taxa de câmbio. Como a própria contribuinte reconheceu em sua insurgência, a receita de exportação é aquela apurada na data de embarque da mercadoria para o exterior, “devendo ser, por conseguinte, considerada como receita ou despesa financeira, conforme o caso, a variação do preço de venda ocorrida após o embarque da mercadoria ao exterior” .

Afirma ainda que não há como reconhecer tal variação monetária como receita decorrente de uma exportação. Cita a Lei nº 9.718 de 1998, art. 9º, que reconhece expressamente a variação monetária em função da taxa de câmbio; diz por fim que a discordância quanto à exigência da contribuição, também não se sustenta.

Além do mais, afirma a Autoridade Fazendária que a recorrente sequer apontou exemplos de lançamentos que poderiam se referir a “meras contrapartidas contábeis de atualizações”, devendo ser mantida a apuração efetuada pela fiscalização, com as exceções feitas neste voto.

Por todo o exposto, vota pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, para tão somente incluir nas receitas de exportação os valores das notas fiscais de “complemento cambial”, excluindo-os das receitas financeiras, com os consequentes reflexos na apuração do crédito passível de ressarcimento, que deverá ser recalculado pela autoridade *a quo*.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que reitera o conteúdo de sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório."

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator *ad hoc*.

Como fundamentos do voto vencido, adoto os argumentos do Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, *in verbis*:

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O cerne da divergência nos presentes autos pode ser sumarizado nos seguintes pontos:

i) suposta decadência incidente sobre os fatos geradores que se concretizaram antes de 20 de outubro de 2004 (a notificação do despacho decisório se deu em 20 de outubro de 2009), bem como a impossibilidade de majoração da base de cálculo senão por meio de lançamento de ofício, arguida em preliminar;

ii) inclusão ou não nas receitas de exportação, no método proporcional de cálculo (rateio proporcional) de receitas decorrentes da exportação de mercadorias de terceiros, adquiridas com o fim específico de exportação;

iii) enquadramento ou não como receitas financeiras de títulos na base de cálculo do PIS, e a própria possibilidade de enquadramento, considerando ainda a aplicação da alíquota zero após 30 de julho de 2004, pelo Decreto n 5.164;

iv) enquadramento ou não de valores relativos a adiantamento de contrato de câmbio e pré pagamento de exportação como imunes à contribuição ao PIS, em decorrência do inciso I, do parágrafo 2, do artigo 149 da Constituição Federal.

Decadência

A Recorrente desenvolve tese no sentido de que tendo em vista que os fatos geradores do crédito se refere ao período compreendido entre 01 de julho de 2004 a 30 de setembro de 2004, e que a notificação do despacho decisório se deu apenas em 20 de outubro de 2009, teria havido a decadência em relação ao "crédito", sendo, pois, impossível a majoração "indireta" de base de cálculo pela Autoridade Fazendária, que, a seu turno, estaria obrigada a realizar novo lançamento de ofício.

Trata-se de um raciocínio interessante, que possui à primeira vista sustentação teórica e que inclusive foi reconhecido anteriormente pelo anterior Conselho de Contribuintes, nos termos dos julgados que foram trazidos à colação pela Recorrente.

Contudo, em meu pensar, tal raciocínio não resiste a uma análise mais profunda da própria compensação. Apenas para que V. Sas. tenham a dimensão do quanto alegado pela Recorrente, basta analisar situação em que determinado contribuinte, fiando-se na tese da decadência, dispende de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito à recuperação do crédito tributária a que faz jus, deixa para fazê-lo apenas no último dia do quarto ano posterior ao fato gerador.

Ora, admitido tal raciocínio, o crédito desse perspicaz contribuintes sequer poderia ser questionado, pois passado um dia da transmissão eletrônica de seu pedido o seu pedido de ressarcimento estaria tacitamente homologado.

Não faz o menor sentido!

No presente caso, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 31 de janeiro de 2005, sendo que na análise do pedido de ressarcimento, ou melhor, no cálculo do valor do crédito a que o contribuinte faz jus, o Fisco tem o poder dever de rever todos os valores envolvidos na determinação do crédito da contribuição a ser repetida.

Isso significa dizer que não se trata de majoração de base de cálculo, seja direta ou indireta, e muito menos de que há necessidade de lançamento de ofício para tanto, vez que o crédito da contribuição pleiteada passa justamente pela recomposição da base de cálculo do PIS.

Ora, se o crédito surge da contraposição entre créditos e débitos da contribuição ao PIS e da consideração de valores sujeitos à contribuições e daqueles que se enquadram como receita de exportação e receita total, ao realizar pedido de ressarcimento a Recorrente tem a plena ciência que a homologação ou não de seu pedido constitui sinônimo de atividade fiscalizatória realizada acerca do crédito.

E a fiscalização/análise do pedido formulado envolve a quantificação, a análise da legitimidade do crédito, que juntas configuram a liquidez do crédito, e a investigação da certeza do crédito em relação aos seus elementos formadores.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela Recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo do PIS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a Recorrente se sujeita no momento em que formulada pedido de ressarcimento.

Inclusão ou não de receitas de exportação de bens adquiridos de terceiros com fim específico de exportação

A Autoridade Fazendária asseverou que a Recorrente não tem direito ao crédito das aquisições realizadas com fim específico de exportação, fundamentando o seu raciocínio no parágrafo 4 , do artigo 6 da Lei n 10.833/2003, *in verbis*:

Art. 6º-A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior ;

II- prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas ; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

...

§ 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.

De acordo com a Decisão, se é vedada a apuração de crédito do PIS e da COFINS, pela empresa comercial exportadora, de créditos vinculados à exportação, como consequência lógica ela não poderá incluir esta parcela de no cálculo da receita de exportação para fins de determinação do crédito a ser ressarcido.

A esse respeito alega a Recorrente que não há disposição legal que, para fins do método do rateio proporcional, determine a exclusão do cálculo da receita de exportação, dos valores correspondentes ao resultado auferido em operações de comércio exterior, realizadas na condição de empresa comercial exportadora.

E diante da ausência de norma legal, defende a Recorrente, outra não deve ser a conclusão a não ser que os respectivos valores compõem a determinação do percentual de rateio, para fins do disposto no parágrafo 3, do artigo 6 da Lei n 10.833/2003.

Compartilho do mesmo entendimento da Recorrente, vez que no cálculo da proporcionalidade do crédito presumido a medida mais adequada consistiria na adoção da receita de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor.

Nessa forma de cálculo, as receitas decorrentes de aquisições com fim específico de exportação ingressam tanto no dividendo, integrantes da receita de exportação, como no próprio divisor, incluídas na receita bruta, evitando-se, efetivamente, distorção pela exclusão desses valores do dividendo e manutenção no divisor.

Nesse sentido, reconheço o direito da Recorrente de apurar a proporcionalidade do crédito presumido à agroindústria, decorrente da manutenção do crédito de exportação, utilizando como forma de cálculo a receita bruta de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor.

Enquadramento ou não como receitas financeiras de títulos na base de cálculo do PIS, e a própria possibilidade de enquadramento, considerando ainda a aplicação da alíquota zero após 30 de julho de 2004, pelo Decreto n 5.164.

A Recorrente insurge-se contra o enquadramento realizado pela Autoridade Fazendária de valores correspondentes a variações monetárias ativas, que a Recorrente denomina como receitas financeiras relativas a adiantamentos de contratos de câmbio, pré pagamento de exportação e mútuos realizados com controlada no exterior.

A Autoridade Fazendária julga esse tema em conjunto com a alegação de imunidade, observando que a Recorrente adota o regime de competência na contabilização das variações monetárias ativas e passivas em função da taxa de câmbio, e que por essa razão, diversamente do alegado pela Recorrente, o resultado não deve ser observado somente na liquidação da operação.

Observa ainda que não há como reconhecer-se tais variações monetárias como receita de exportação justamente porque, como constou na Decisão de primeira instância, as receitas de exportação são apurados até o momento do embarque e, por essa razão, que a Decisão considerou o complemento cambial havido entre a data da saída do estabelecimento e a data do embarque como receita de exportação, o que, inclusive contrariaria a própria tese defendida pela Recorrente, adverte.

Pois bem. O Parágrafo 1, do artigo 30 da Medida Provisória n 1.858-10/99 (atual art. 20 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001) dispõe sobre a possibilidade do contribuinte adotar o regime de caixa ou de competência na apuração das receitas de variação cambial:

"Art. 30. A partir de jã de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§1 À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2' A opção prevista no § aplicarseá a todo o ano calendário.

§ 3 No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em ano calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal."

Contudo, restou demonstrado nos autos, e a Recorrente sequer discute tal ponto, que ela adota o regime de competência na apuração das variações monetárias ativas e passivas, sujeitando-se, ao registro como receita das variações monetárias ativas, e despesa, das passivas.

Por outro lado, a tese defendida pela Recorrente de que a variação cambial positiva não importaria receita, não traduzindo riqueza nova, apenas espelhando a mutação de seu direito de crédito, não posso deixar de observar que o artigo 9 da Lei nº-9.718/1998 a enquadra como receita ou despesa financeira, conforme o caso:

"Art. 9° As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso."

Por essa razão, qualquer reconhecimento, ainda que tangencial à tese da Recorrente, implicaria na negativa de vigência a dispositivo de Lei em vigor, o que é expressamente vedado ao CARF.

Dessa forma, os valores relativos à variação monetária de direitos e obrigações detidos pela Recorrente constitui, por determinação legal, receita financeira para fins de cálculo das Contribuições ao PIS e COFINS.

Enquadramento ou não de valores relativos a adiantamento de contrato de câmbio e pré pagamento de exportação como imunes à contribuição ao PIS, em decorrência do inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 da Constituição Federal.

Em sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente, nesse ponto, aduz que os valores decorreriam de variação monetária de receita de exportação e variação monetária de valores relativos a adiantamento de contrato de câmbio e pré pagamento de exportação, portanto obrigações mantidas pela Recorrente junto a terceiro.

Faz-se importante tal esclarecimento, pois no Recurso Voluntário a Recorrente aduz que seriam valores de ACC e PPE, e não necessariamente a variação monetária decorrente desses mesmos valores, o que, em meu pensar, possui outra dimensão semântica e, por conseguinte, concreta nos autos.

Em verdade, do conteúdo das alegações da Recorrente podese depreender que ela pleiteia a não inclusão desses valores específicos na base de cálculo do PIS porque, em sua óptica, seriam não apenas acessórios da receita de exportação, mas proveniente das próprias receitas de exportação.

E nesse sentido gozariam da imunidade às receitas de exportação previstas no artigo 149 da Constituição Federal, não podendo, portanto, serem incluídos na base de cálculo do PIS.

De fato, os valores estão relacionados, em sua maioria, às receitas de exportação, mas, como ressaltado logo acima, com ela não se confundem, pois constituem variações monetárias dessas receitas ou de obrigações vinculadas à exportação, e por esse motivo não se enquadram como receita de exportação propriamente dita, mas sim como receita financeira.

Por essa razão não venho como cobrir como o manto da imunidade relativa às receitas de exportação, receitas financeiras, ainda que tais receitas estejam direta ou indiretamente vinculadas à exportação.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário da Recorrente, para reconhecer o direito ao cômputo das receitas decorrentes da exportação de produtos adquiridos de terceiros no cálculo da proporcionalidade, incluindo-se tais valores do dividendo e no divisor.

É como voto.

Luiz Rogério Sawaya Batista"

Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado.

Minha divergência em relação ao voto do relator resume-se ao cômputo, nas receitas de exportação da recorrente (utilizada para o rateio proporcional), das receitas de exportações de terceiros (mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, e remetidas ao exterior), em período posterior a 1º de fevereiro de 2004.

Isso porque com o advento do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (que insere vedação a tomada de crédito), passam, por decorrência, a serem excluídas das receitas de exportação, para cômputo do rateio, tais receitas.

A discussão essencial nestes autos não é sobre o direito de crédito (que, no caso, é obviamente inexistente), mas sim sobre o que se deve computar como receita de exportação para efeito do rateio proporcional a que se referem os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

§ 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, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, 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.” (grifo nosso)

E, para efetuar o rateio proporcional, é preciso discernir as operações de exportação efetivas daquelas que são mero cumprimento de exportação que já havia produzido efeitos quando da venda à recorrente na qualidade de empresa comercial exportadora.

No mesmo sentido tem entendido reiteradamente este CARF:

"RATEIO PROPORCIONAL. COMERCIAL EXPORTADORA.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO. Por expressa determinação legal, é vedado apurar e utilizar créditos vinculados a receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.” (Acórdãos nº 3302002.654 e nº 3302002.655, Rel. Cons. Walber José da Silva, maioria, sessão de 23.jul.2014) ”

"EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS. COMPRAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA. SEGREGAÇÃO.

As receitas de exportação consideradas na proporcionalidade com a receita bruta são aquelas decorrentes da produção própria do exportador, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação.” (Acórdão nº 3803006.524, Rel.

Cons. Belchior Melo de Sousa, unânime em relação à matéria, sessão de 14.out.2014) ”

Assim, a vedação legal constante no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 ocasiona a exclusão das receitas de exportação daquelas mercadorias nas quais a recorrente figura tão somente como empresa comercial exportadora, concretizando a operação que produz na verdade efeitos de “receita de exportação” para terceiro. Caso contrário teríamos mais de uma empresa computando as mesmas “receitas de exportação” .

Pelo exposto, mantém-se o critério de rateio adotado pelo fisco, que decorre de disposição legal expressa, o que nos leva a divergir do voto do relator, e, por consequência, a negar provimento ao recurso voluntário apresentado no que se refere ao tema.

Rosaldo Trevisan