



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

Processo nº 13854.000026/2005-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.592 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2015
Matéria RESSARCIMENTO PIS/PASEP
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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 PRESUMIDO DE PESSOAS FÍSICAS, DECORRENTES DE AQUISIÇÕES QUE TERIAM SIDO REALIZADAS ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA LEI N10.833/2003, MAS O COMPLEMENTO FINAL DO PREÇO SE DEU POSTERIORMENTE.

O Contrato de Compra e Venda se verifica quando as partes se acerta quanto ao objeto e ao preço, de acordo com o artigo 482 do Código Civil, o que se verificou no presente caso, sendo, pois, a operação anterior à vigência do regime não-cumulativo.

CRÉDITO. RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS.

De acordo com o artigo 9 da Lei n 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, 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. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti, que deu provimento quanto ao crédito presumido de pessoas físicas, decorrente de aquisições que teriam sido realizadas antes da entrada em vigor da Lei nº 10.833/2003, cujo complemento final do preço se deu posteriormente. O Conselheiro Ivan Allegretti apresentou declaração de voto. 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.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

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).

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins do 3º Trimestre de 2004, no valor de R\$ 6.801.366,97, e Declarações de Compensação do processo nº 10840.003417/2004-28, que foi apensado ao presente.

Conforme Informação Fiscal, a fiscalização da DRF em Ribeirão Preto apurou saldo de crédito no valor de R\$ 1.709.230,16, divergindo da contribuinte nas seguintes questões:

- a) a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, na condição de comercial exportadora, não geram créditos (por não existir incidência da Cofins na operação), e a respectiva receita de exportação nessa condição não deve compor a base para rateio proporcional dos custos, insumos e despesas comuns vinculados às receitas sujeitas à incidência da Cofins não cumulativa;
- b) os valores das notas fiscais de “complemento cambial” não foram aceitos como receita de exportação direta, por se tratarem de receitas financeiras;
- c) houve inclusão indevida na determinação da base de cálculo de créditos de insumos adquiridos até 31/01/2004, antes portanto da vigência da Lei nº 10.833, de 2003. Nos termos do art. 93, I dessa lei, as aquisições anteriores à incidência não cumulativa da Cofins, correspondentes a “complemento de preços de frutas (laranjas) adquiridas” antes da referida data, não podem ser consideradas na apuração dos créditos;
- d) a contribuinte utilizou-se incorretamente de crédito presumido da agroindústria em função do “indevido rateio deste crédito para o mercado interno e externo. Os créditos relativos à laranja adquirida de pessoa física não são passíveis de compensação a partir do período de apuração de agosto de 2004. O mesmo se aplica à laranja adquirida de pessoa jurídica, cujo crédito presumido é apurado da mesma forma que o da pessoa física, em função do disposto no item III do parágrafo 1º do artigo 8º da Lei 10.925/2004;
- e) 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 (fls. 302/303);

Cientificada dessa decisão, conforme AR de fl. 312, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade aonde alega em síntese o seguinte:

- i) O prazo que o Fisco dispõe para alterar a base de cálculo da Cofins 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 4º, do Código Tributário Nacional — CTN;
- ii) Acrescentou que, consoante jurisprudência do CARF, não é possível aumentar a base de cálculo da Cofins em pedidos de ressarcimento e/ou declarações de compensação, sendo necessário, para tanto, a formalização de lançamento de ofício;
- iii) Discordou da exclusão, para fins de rateio proporcional, das receitas auferidas na condição de comercial exportadora, por inexistência de previsão legal para tanto;
- iv) Apontou erro no demonstrativo de fl. 263, pois para o mês de julho, a quantia de R\$1.215,00 (nota fiscal complementar n. 3707) foi considerada em duplicidade pela fiscalização — nos campos “(-) Var. Camb. Complementar como Trading a ser excluída da Receita de Exportação (*)” e “(-) Var. Camb. Complementar das exportações diretas a ser

excluída da receita de exportação(*)". Isso porque, no valor referente às exportações diretas daquele mês, R\$5.016,52, ele estaria incluído, da seguinte forma: notas fiscais complementares "n. 3703 (R\$ 246,56), **3707 (R\$ 1.215,00)**, 3712 (R\$ 187,60), 3713 (R\$ 734,40), 3723 (R\$ 1.262,14), 3724 (R\$ 217,76), 3725 (R\$ 295,66), 3726 (R\$ 832,49) e 3727 (R\$ 24,91), que estão relacionadas no anexo demonstrativo (doc. 2). O total da soma desses valores corresponde justamente aos **R\$ 5.016,52**;

v) Assim, o valor constante no campo "(-) Var. Camb. Complementar das exportações diretas a ser excluída da receita de exportação (*)" deve ser ajustado, excluindo-se o montante equivalente a R\$ 1.215,00;

vi) 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. 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;

vii) 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 sítio da Receita Federal;

viii) Defendeu 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;

ix) 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;

x) No tocante ao crédito presumido relativo às aquisições de pessoas físicas, ponderou que o preço de aquisição das laranjas só é conhecido quando da comercialização dessas frutas e/ou sua industrialização e posterior venda, conforme cláusula de contrato que apresenta com a manifestação, a título de exemplo;

xi) Argumentou que, "no caso dos autos, o "preço final" das caixas de laranjas, correspondentes a safra 2003/2004, foi determinado em julho de 2004, razão pela qual foi nesse mês que a requerente, cumprindo as suas obrigações contratuais, procedeu ao pagamento do complemento de preço dessas matérias-primas, reconhecendo o correspondente valor em sua contabilidade." E, se o complemento do preço compete ao mês de julho de 2004, devendo ser reconhecido nesse período, não há justificativa válida para a fiscalização indeferir o crédito presumido, apurado sobre os correspondentes valores;

xii) 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;

xiii) Para exemplificar, apresentou quadro anexo, para demonstrar que diversos contratos, do mês de julho de 2004 correspondiam a supostas receitas financeiras, em função da "tendência" da moeda estrangeira acarretaram em perdas cambiais no momento de sua liquidação;

xiv) Isso já seria suficiente para cancelar os ajustes realizados pela fiscalização, pois as normas que regem a incidência da contribuição, aliadas aos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, não autorizam a tributação de "receitas fictícias";

xv) Em síntese, defendeu que não se pode apurar a base de cálculo da COFINS 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 afirmou 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 para 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 afirma 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.

Aduz 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. Por fim, afirma que é inaplicável o prazo descrito no art.º 150, §4º do CTN.

No tocante à inclusão ou não das receitas na qualidade de trading (comercial exportadora), a Autoridade Fazendária decidiu com base no §4º, do artigo 6 da Lei nº 10.833/2003, que veda a apuração de créditos vinculados ao fim específico de exportação. Aduz que a razão de tal norma decorre do fato de não incidir a COFINS na operação de compra, motivo pelo não há o que ser desonerado na venda para o exterior.

No tocante ao suposto erro no demonstrativo, a Autoridade Fazendária afirma que este não se confirma. A quantia de R\$ 1.215,00 referente à nota fiscal complementar não se confunde com a quantia de R\$ 1.215,00 referente à soma das notas fiscais.

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.

Dessa forma, os valores correspondentes a “complemento variação cambial” devem compor as receitas de exportação do período em análise. Consequentemente, a proporção entre receitas do mercado interno e externo, da planilha 4 de fl. 273, deve ser refeita levando-se em consideração tais valores.

Também como corolário desse entendimento, diz a Autoridade Fazendária que a planilha 7 de fl. 275 deve ser ajustada, para excluir do total das receitas financeiras os valores de “Variação Cambial Ativa-complemento Excluída da Receita de Exportação Direta”.

Realizados esses ajustes, os demais demonstrativos devem ser refeitos para apuração do novo direito creditório, passível de ressarcimento, a que faz jus a contribuinte.

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”. Diz 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.

Relativamente às aquisições realizadas pela Recorrente, aduz a Autoridade Fazendária que somente aquelas efetuadas da data de 1º de fevereiro de 2004 em diante é que poderiam ser objeto de apuração de créditos para desconto. Se as referidas aquisições foram feitas antes do mês de fevereiro de 2004, não importa que tenha havido pagamento relativo a tais aquisições em períodos posteriores, mas sim que eles se refiram a períodos para os quais a sistemática da não cumulatividade sequer existia.

No tocante à inclusão das receitas financeiras, a Autoridade Julgadora decidiu que o pleito da Recorrente não se sustenta, pois ela adota o regime de competência na determinação das variações monetárias ativas e passivas, sendo que o artigo 1 da Lei nº 10.833/2003 determina que tais valores configuram receita, independente de sua denominação.

Dessa forma, a Manifestação de Inconformidade foi julgada parcialmente procedente apenas para excluir o denominado "complemento de receita" da base de cálculo do PIS, que corresponde à variação monetária havida da data da saída da mercadoria do estabelecimento da Recorrente e a data do embarque.

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 28/04/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 28/04/2015 por IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

i) preliminar de reunião deste processo ao processo 13854.000025/2005-27, que trata do PIS, pois ambos possuiriam o mesmo período e seriam idênticos;

ii) 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;

iii) 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;

iv) crédito presumido de pessoas físicas, decorrentes de aquisições que teriam sido realizadas antes da entrada em vigor da Lei n 10.833/2003, mas o complemento final do preço se deu posteriormente;

v) 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;

vi) 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, dispondo 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 da COFINS 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: [\(Produção de efeito\)](#)

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 utilizando como forma de cálculo a receita bruta de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor, incluindo em ambos a receita de exportação de produtos adquiridos de terceiros com fim específico de exportação.

Crédito presumido de pessoas físicas, decorrentes de aquisições que teriam sido realizadas antes da entrada em vigor da Lei n 10.833/2003, mas o complemento final do preço se deu posteriormente

A Decisão da DRJ manteve o procedimento adotado pela Fiscalização, que excluiu do cálculo do crédito presumido os valores relativos às aquisições de insumos de pessoas físicas, inclusive produtores rurais, por terem sido realizadas anteriormente à vigência da Lei n 10.833/2003.

Por entender que o complemento de preço pago pela Recorrente aos produtores rurais, no mês de julho de 2004, referia-se às matérias-primas, laranjas, adquiridas antes de 31 de dezembro de 2004, o Fisco procedeu à exclusão do correspondente crédito presumido, previsto originalmente no parágrafo 5, do artigo 3 da Lei n 10.833/2003.

De acordo com a Recorrente, a Fiscalização não analisou os contratos relativos a tais aquisições, que contêm regras acerca da determinação do preço da laranja, ocorrida apenas em momento futuro, sujeitas ao momento da comercialização ou da industrialização da laranja.

Segundo a Recorrente, seria apenas nesse momento que a compra e venda se completaria, pois o preço final do produto seria de conhecimento de comprador e vendedor e, por essa razão, como o preço final das caixas de laranja da safra 2003/2004 foi determinado em julho de 2004, momento em que a aquisição se torna efetiva, não haveria justificativa válida nem para a Fiscalização e sequer para a Decisão negarem o crédito presumido sobre os respectivos valores.

O raciocínio da Recorrente não se sustenta.

Inicialmente, há que se considerar que o crédito decorrente da aquisição de bens no regime da não cumulatividade se materializa no momento da aquisição, conforme determinam os incisos I e II, do artigo 3 da Lei n 10.833/2003, e o parágrafo 1, do artigo mesmo dispositivo, abaixo reproduzidos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\).](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Depreende-se, pois, da redação acima transcrita, que o crédito não se dá quando da liquidação ou pagamento da operação, mas sim quando a operação de compra e venda, da qual decorre a aquisição, pelo titular do crédito, se concretiza.

O artigo 481 do Código Civil trata da compra e venda, que se perfaz quando há um acorde de vontades, em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, por sua vez, se obriga a pagar-lhe o preço certo em dinheiro.

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

A compra e venda, como toda a obrigação, para se realizar, não exige que o preço seja, desde já, certo, ou melhor, determinado, mas sim que seja determinável, bastando que as partes concordem com a condição de fixação do preço para se realizar, conforme dispõe o artigo 482 do Código Civil:

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Os artigos 485/487 do Código Civil apenas corroboram a afirmação de que o preço na compra e venda não precisa ser determinado, mas sim determinável, de modo que o raciocínio da Recorrente de que a compra e venda se completa no momento do pagamento do preço, em julho de 2004, não encontra fundamento nas regras de direito civil e no próprio contrato por ela citado:

Art. 485. A fixação do preço pode ser deixada ao arbítrio de terceiro, que os contratantes logo designarem ou prometerem designar. Se o terceiro não aceitar a incumbência, ficará sem efeito o contrato, salvo quando acordarem os contratantes designar outra pessoa.

Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

Dessa maneira, a aquisição das caixas de laranja entregues anteriormente a 31 de janeiro de 2004, não se materializou em julho de 2004, que se refere apenas à determinação final do preço da laranja, mas sim anteriormente, quando as partes acordaram acerca das obrigações contrapostas de entregar a laranja - antes mesmo da própria entrega da laranja - e de pagar o preço avençado.

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 1º, do artigo 30 da Medida Provisória n 1.858-10/99 (atual art. 20 da Medida Provisória nº 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 1º 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.

§1ª 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.

§ 2ª A opção prevista no § aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3 No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, 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 seque 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 n 9.718/1998 a enquadra como receita ou despesa financeira, conforme o caso:

Art. 9º 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 2 , 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 pode-se 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 - Relator

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 3302-002.654 e nº 3302-002.655, 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 3803-006.524, 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

Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti

No que se refere aos direito de crédito pelo pagamento de complementos de preço, reitero o entendimento que manifestei no Acórdão nº 3403-001.340, no seguintes termos:

Em maio de 2003 o contribuinte realizou pagamento aos seus fornecedores a título de diferença de preços ("REAJ. PREÇO Compl.ATR") em relação a cana-de-açúcar que foi adquirida no ano anterior.

Explicou o contribuinte que "o valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR), que corresponde à quantidade de açúcar disponível na matéria-prima subtraída das perdas no processo industrial, e nos preços do açúcar e etanol vendidos pelas usinas nos mercados interno e externo. A cada mês ao longo do ano é fixado um valor para o ATR, sendo certo que é somente ao final da safra que é fixado o índice que pode ser considerado como definitivo. Assim, tem-se que os pagamentos realizados ao longo do ano são considerados como adiantamentos (estimativas) do valor que será devido ao final da safra, após a fixação da ATR pelo Consecana, o que ocorre até o dia 15 de maio de cada ano" (fl. 147).

A Fiscalização glosou os créditos referentes a este pagamento, por entender que se refere a insumos adquiridos em período anterior à vigência da Lei nº 10.637/2002, momento em que ainda não existia o regime não cumulativo e, portanto, quando as aquisições ainda não geravam direito de crédito.

A Fiscalização explicou que, "de acordo com o art. 68, inciso II da Lei nº 10.637 de 2002, o cálculo de créditos do PIS não cumulativo tem vigência a partir de DEZEMBRO DE 2002, portanto, só teria direito a crédito as aquisições de insumos a partir deste período" (fl. 166).

Infere-se, pois, que a Fiscalização considera que a "aquisição" a que se refere a Lei deve ser entendida como o momento em que foi fechado o negócio, ou ainda, o momento em que houve o ingresso da mercadoria no estabelecimento.

O contribuinte, por seu lado, sustenta que seu direito de crédito decorre de um dispêndio incorrido em maio de 2003, cuja natureza é a de aquisição de insumos, argumentando que "O regramento contábil é claro ao determinar o confronto das receitas no período que foram verificadas (por exemplo, venda de mercadoria, aplicações financeiras) independentemente do respectivo

recebimento de valor em caixa, como também, os referidos custos e despesas, quando incorridas” (fl. 149).

O art. 3º da Lei nº 10.637/2002 dispõe sobre o direito de crédito nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

.....

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Nada obstante o legislador faça clara distinção entre em bens e serviços “adquiridos” e custos e despesas “incorridos”, parece claro que estes termos apenas procuram se adequar aos substantivos a que se referem.

Com efeito, não seria adequado falar em “adquirir” custos e despesas, nem em “incorrer” em bens e serviços.

Quer-se crer, portanto, que a utilização dos termos “adquiridos” e “incorridos” não pretende fazer uma distinção entre o momento diferentes de geração do crédito para uma e outra hipótese, ou que se pretendessem duas lógicas distintas, que colocasse em contraste estas duas categorias de insumos, senão, apenas, utilizou-se a referência pertinente à natureza dos objetos referidos.

Em qualquer destes casos – seja adquirir um bem ou serviço, seja incorrer em um custo ou despesa – o momento em que o crédito é gerado será o mesmo: aquele em que o lançamento contábil deve acontecer para o registro da aquisição do bem ou serviço ou do custo ou despesa incorrido.

De outro lado, o crédito gerado pela não-cumulatividade não acompanha um determinado produto, ou seja, não depende da efetiva utilização daquele

produto específico que gerou o crédito para permitir que o crédito possa ser utilizado para o abatimento do débito.

A sistemática da não-cumulatividade considera o conjunto das entradas e das saídas ocorridas em um determinado período, não questionando se o insumo específico que gerou o crédito naquele mês teria sido efetiva e fisicamente utilizado em produto ou serviço ao qual foi dada saída naquele mesmo mês, sobre a qual houve a incidência do mesmo tributo.

Ou seja, não se exige o vínculo físico entre (a) a receita obtida pela venda do serviço ou produto acabado e (b) o crédito gerado pela aquisição de bens ou serviços e as despesas ou custos incorridos.

Assim, a não-cumulatividade se concretiza pelo confronto entre os créditos e o débito gerados no período.

Como se vê, esta descrição do mecanismo aplica-se indistintamente a todos os tributos nos quais se aplica a não-cumulatividade.

Ocorre que, se em relação ao ICMS e ao IPI os créditos e os débitos se referem aos eventos de circulação de mercadoria, ou seja, na entrada e na saída de produtos, não parece que seja este mesmo critério possa ser usado para as Contribuições.

A não-cumulatividade das Contribuições não está baseada no encadeamento de atos de circulação de produtos, mas no fenômeno econômico do faturamento, criando hipóteses de geração de crédito que, a grosso modo, busca identificar as aquisições, despesas e custos necessários para o processo produtivo que gerou o referido faturamento.

De qualquer modo, no caso de complementação do pagamento pela entrada de mercadoria, o crédito deve ser gerado no momento em que foi realizado este pagamento.

Entendo, com efeito, que o pagamento realizado a título de complemento de preço tem natureza de aquisição de um insumo necessário para a sua produção e, tendo sido efetuado em maio de 2003, aconteceu na vigência da Lei e, por isso, deve gerar crédito.

Pelas mesmas razões, entendo que deve ser reconhecido o direito de crédito em relação ao complemento de preços neste caso.

(assinatura digital)
Ivan Allegretti