



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

Processo n° 13854.000158/2004-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.593 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2015
Matéria RESSARCIMENTO PIS
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

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.

INCLUSÃO OU NÃO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO NO CÁLCULO DO CRÉDITO.

No presente caso, que se refere ao ano-calendário de 2003, os fatos geradores não estão abrangidos com a suposta vedação do crédito decorrente de operações com fim específico de exportação, visto que § 4o do art. 6o da Lei no 10.833/2003 somente passou a valer a partir de 1 de fevereiro de 2004.

CRÉDITO. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Inexiste previsão legal para a apuração de créditos relativos a despesas financeiras decorrentes de variações cambiais no regime de apuração não cumulativo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar 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 anterior a 01/02/2004), determinando à DRF/Origem que exclua os valores decorrentes da venda de ativo imobilizado da base de cálculo. 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 em 26 de fevereiro de 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).

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o PIS referente ao 4º trimestre de 2003 no valor de R\$ 678.725,75. A autoridade fiscal jurisdicionante procedeu à verificação dos valores objeto do Pedido dos autos, constatando a procedência dos créditos informados, no valor total de R\$ 540.783,96, conforme Informação Fiscal de fls. 131/137.

Consigna aquela autoridade que no 3º trimestre de 2003 a contribuinte realizou e escriturou como receitas de exportação e de vendas no mercado interno para fins de cálculo dos créditos de PIS não cumulativo as seguintes operações:

- Exportações efetuadas na condição de empresa comercial exportadora, adquirindo mercadorias no mercado interno com o fim específico de exportação;
- Exportações diretas de produtos de fabricação própria através de industrialização por encomenda, com aplicação de insumo e prestação de serviços de industrialização adquiridos no mercado interno com a incidência da contribuição;
- Exportações indiretas (vendas equiparadas às exportações), através de vendas no mercado interno com o fim específico de exportação para o exterior às empresas comerciais exportadoras e empresas exportadoras de produtos de fabricação própria através de industrialização por encomenda, com aplicação de insumos e prestação de serviços de industrialização adquiridos no mercado interno com a incidência da contribuição;
- Venda no mercado interno de produtos de fabricação própria e mercadorias adquiridas de terceiros. As impropriedades e/ou divergências assinaladas na Informação Fiscal, consistem, em síntese:

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

Autenticado digitalmente em 16/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 17/

03/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATIS

TA

Impresso em 25/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Em relação às operações de exportação efetuadas na condição de empresa comercial exportadora: não geram créditos a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, por não ter havido incidência de contribuição; não devem ser consideradas as receitas dessas operações na determinação dos percentuais de rateio proporcional aplicados sobre os custos, insumos e despesas comuns vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa da Cofins;
- Em relação às operações de exportação direta, devem ser excluídos dos valores considerados como receitas de exportação os acréscimos decorrentes de variação cambial, porquanto se tratam de receitas operacionais financeiras;
- Em relação aos valores dos insumos e serviços aplicados na industrialização por encomenda, foi feito o cálculo do rateio considerando os valores constantes dos arquivos digitais da contribuinte. Somente as laranjas adquiridas de pessoas físicas para industrialização geram direito aos créditos na sistemática não cumulativa. A proporção do rateio foi aplicada também às despesas financeiras e às parcelas dos estoques de abertura.
- Em relação aos valores das receitas financeiras consideradas na apuração da base de cálculo da contribuição, devem ser incluídos valores lançados a créditos em contas contábeis que representam receitas auferidas.

Com base nessa Informação Fiscal, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF de origem proferiu Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório da contribuinte, e homologando Declaração de Compensação (DCOMP) com base nele transmitida até o limite do valor reconhecido (fl. 158).

Cientificada desse Despacho em 13/08/2009, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, aonde alega em síntese o seguinte:

1. Inicia sua defesa alegando que a legislação do PIS não estabelecia restrição às receitas de exportação na condição de comercial exportadora. Somente com redação conferida pela Lei nº 10.865, de 2004, ao art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, é que foi estabelecida a aplicação das normas da Cofins ao PIS. Assim, houve aplicação retroativa da legislação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico;
2. No que tange à falta de tributação das receitas financeiras, a imputação fiscal estaria sendo feita além do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), e de pacificada jurisprudência administrativa e judicial;
3. Defende que essa imputação de omissão de receitas estaria sendo feita fora do expediente administrativo apropriado, já que nestes se trata de homologação de declarações de compensação, e seria obrigatório o lançamento de ofício para eventuais alterações na base de cálculo dos tributos. Cita jurisprudência administrativa nesse sentido;
4. Aduz que na hipótese de não se considerar a decadência suscitada, a exigência também não pode prosperar;
5. Isto porque a fiscalização computou apenas as receitas derivadas das variações cambiais, sem considerar as correspondentes despesas também oriundas das oscilações de câmbio, referentes ao mesmo período;
6. Ocorre que, em momento algum, a fiscalização atentou para o fato de que este critério distorce a apuração do PIS, pois o que se estará tributando serão meras

- contrapartidas contábeis de atualizações que não correspondem a receitas — definitivas e reais — da requerente;
7. Sendo assim, pode-se afirmar, com segurança, que somente podem ser considerados como receita os ingressos patrimoniais que possuam caráter definitivo, não sujeitos a condições ou a eventos futuros e incertos;
 8. Daí porque não se pode apurar a base de cálculo do PIS desconsiderando as despesas também oriundas das variações cambiais, vez que ao final do cálculo pode se chegar a um resultado não passível de tributação, o que jamais ocorrerá se forem computadas apenas as receitas;
 9. Alega ainda que a fiscalização não teria excluído da base de cálculos dos meses de outubro e novembro os valores referentes a venda de bens do ativo imobilizado informados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), e demonstrados em seus balancetes contábeis, em contrariedade às disposições do art. 1º, §3º inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

A Autoridade Fazendária em seu Acórdão afirma que a autoridade administrativa tem o dever de examinar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, o que implica em calcular o valor devido a título de contribuição para o período em exame e confrontá-lo com a respectiva extinção desse débito, portanto, é imprescindível a apuração da base de cálculo.

Afirma ainda que eventual forma de ajuste nas bases, não caracteriza como exigência de tributo passível de lançamento, nem tampouco há que se falar em prazo decadencial para análise do direito creditório pleiteado.

Quanto ao ressarcimento, diz a DRJ que não há previsão de prazo para o exame do direito creditório, que envolve a apuração em todos os seus aspectos, inclusive base de cálculo; esclarece que o prazo se aplicaria somente se a declaração de compensação envolvesse tais créditos, com prazo de homologação tácita de 5 anos.

A jurisprudência judicial colacionada pela contribuinte não lhe ampara na defesa de sua tese, porquanto se referem ao prazo para lançamento, que não foi formalizado nestes autos. A DRJ cita algumas decisões do CARF que proferiram o mesmo entendimento.

Quanto às alegações de mérito, aduz a Autoridade Fazendária que o primeiro ponto atacado pela interessada refere-se à desconsideração dos créditos vinculados às aquisições de mercadorias sem incidência da contribuição, na condição de comercial exportadora. Cita o art. 5º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

Afirma que como observado no § 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, este admite a manutenção de crédito apurado na forma de seu art. 3º, especificando a forma de utilização apenas pela *pessoa jurídica vendedora* para comercial exportadora com fim específico de exportação.

Ainda, conforme previsto no inciso III do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, quando o fornecedor realiza vendas – pessoa jurídica vendedora realiza vendas à interessada – com o fim de específico de exportação, as receitas correspondentes (auferidas pelo fornecedor) livres estarão da incidência da referida contribuição.

A Autoridade decide que não tem a interessada o direito de apurar créditos sobre os bens adquiridos de terceiros com fins específicos de exportação, vez que não contribuem para o PIS; se em etapa anterior não houve tributação, não há que se falar em crédito a descontar em etapa posterior.

Finaliza explicando que nem poderia ser de outra forma, pois o fornecedor da mercadoria ao efetuar a venda com fim específico de exportação manteve o crédito apurado. Assim, para pretender o adquirente da mercadoria um direito a novo crédito implicaria concessão de verdadeiro benefício fiscal (um subsídio), instituto jurídico que necessitaria de norma expressa para materializar-se, não tendo sido esse o objetivo da legislação que tratou da não cumulatividade de PIS.

Aliás, vestígios da vedação a tal pretensão podem, também, ser colhidos da própria prescrição contida nos termos do *caput* do art. 7º da Lei n.º 10.637/2002, que trata de situação em que não ocorre o embarque da mercadoria para o exterior. Cita ainda o que dispõe o art. 3º da Lei nº 10.637 de 2002.

Conclui que desde a vigência da Lei nº 10.637 de 2002 as empresas comerciais exportadoras estavam impedidas de apurar crédito, vez que tal direito era concedido apenas à pessoa jurídica que efetuou a venda, por conta do regime da não cumulatividade de PIS.

Cita o §4º do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, que diferentemente do que alega a interessada, tem vedação ao aproveitamento de créditos por empresas comerciais exportadoras. Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal em excluir as receitas referentes a este para cálculo de passíveis ressarcimentos, foi correto.

Registra ainda que a contribuinte não contestou as constatações da autoridade fiscal quanto ao apurado dos insumos e serviços, nem as demais receitas financeiras que não tinham sido oferecidas à tributação e especificamente quanto às derivadas de variações cambiais. Assim, consolidam-se administrativamente essas questões e opera-se em relação a elas a preclusão processual.

Quanto às receitas financeiras decorrentes de variações cambiais pretende a interessada, concretamente, que a tributação incida apenas sobre os resultados positivos daquelas variações.

Sobre a base de cálculo das contribuições para o PIS, a DRJ cita novamente a Lei nº 10.637 de 2002, e diz por fim que, constata-se inexistir previsão legal que permita a dedução dos valores incorridos a título de despesas de variação cambial na apuração do PIS pela sistemática não cumulativa.

Quanto à necessidade de exclusão dos valores referentes a venda de bens do ativo imobilizado da base de cálculo da contribuição, afirma a Autoridade Fazendária que não procede a incorreção suscitada.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual insiste que não ocorreu a preclusão das matérias relacionadas pela Autoridade Julgadora, reiterando o seu argumento quanto a inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

A respeito da complementação da receita, a Recorrente, que não abordou a natureza da receita em sua Manifestação de Inconformidade, aduz que em observância ao princípio da verdade material, o acórdão deverá ser reformado em relação a essa matéria.

No que se refere à variação cambial, a argumentação da Recorrente limita-se ao fato de não ter a Autoridade Fiscalizadora considerado as variações monetárias passivas como despesas e não ter procedido a dedução de tais valores da base de cálculo.

Por fim, defende a Recorrente que ao contrário do consignado no acórdão não foi feita a exclusão das receitas com venda de ativo imobilizado, o que decorreria de mero lapso da autoridade fiscalizadora, o que, se persistir, ofende o inciso VI, do parágrafo 3, do artigo 1 da Lei n 10.637/2002.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

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 17 de agosto de 2004 (a notificação do despacho decisório se deu em 17 de agosto 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) inclusão ou não das variações monetárias passivas na base de cálculo do PIS;

iv) não exclusão das receitas com a venda de ativo imobilizado, admitida pela DRJ, mas que, na prática, não foi realizada.

Antes de adentrar nas matérias acima relacionadas, não posso deixar de tratar do questionamento levantado pela Recorrente, de que pelo princípio da verdade material as complementações de receitas constituiriam receita de exportação, não alegadas em sua Manifestação de Inconformidade, e por essa razão poderiam ser analisadas no presente Recurso Voluntário.

Como efeito, incidiu a preclusão sobre essa matéria, que não pode ser objeto de inovação nessa fase recursal, vez que a Recorrente não se dignou a discutir a natureza das receitas, limitando-se a questionar pontos específicos do despacho decisório tratados como "acusação", o que implica aceitação da matéria não contestada que deixa de ser objeto de litígio.

Em virtude da preclusão operada sobre tal matéria, deixo de analisar o argumento da Recorrente de que, na realidade, tais valores se referem a complemento de receita de exportação e que, por essa razão, devem ser incluídos no cálculo do crédito de PIS a ser ressarcido.

Decadência

A Recorrente desenvolve tese no sentido de que tendo em vista que os fatos geradores do crédito se referem ao período compreendido entre 01 de outubro de 2003 a 31 de dezembro de 2003, e que a notificação do despacho decisório se deu apenas em 17 de agosto 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 antigo 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 contribuinte 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 de 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, uma vez que, pelo raciocínio que desenvolve, não haveria incidência das Contribuições na compra realizada pela Recorrente, e por isso ela não teria direito ao crédito.

A Recorrente, por seu turno, alega 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.

De qualquer forma, no presente caso, sequer havia dispositivo legal sobre o qual se funda a Autoridade Fiscalizadora para impedir o reconhecimento do crédito relativo à receita de exportação de mercadorias adquiridas de terceiros com fim específico de exportação, pois o período de apuração a que se refere os créditos é anterior a 1 de fevereiro de 2004, quando passou a vigor a vedação ao crédito veiculada pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

Nesse sentido, reconheço o direito da Recorrente de apurar a proporcionalidade do crédito, incluindo as receitas decorrentes de exportação de produtos adquiridos de terceiro com fim específico de exportação, utilizando como forma de cálculo a receita bruta de exportação no dividendo e a receita bruta total no divisor.

Exclusão das variações monetárias passivas da base de cálculo do PIS como despesas

A Recorrente insurge-se contra o procedimento adotado pela Autoridade Fiscalizadora, reclamando que ela não deduziu da receita as variações monetárias passivas de seus direitos (ou ativas de suas obrigações) que corresponderiam a despesas.

Ora, irretocável a Decisão de primeira instância, ante a ausência de autorização legal para tanto, restando claro que a Recorrente adota o regime de competência na apuração de suas variações monetárias ativas e passivas.

No tocante aos demais argumentos ventilados pela Recorrente, diversos daqueles alegados na Manifestação de Inconformidade, que se restringiram a tratar da tese de defesa ora abordada, eles não podem ser conhecidos em decorrência da preclusão.

Exclusão de Valores decorrentes da venda de ativo imobilizado

Acerca dessa questão, em verdade, não há efetivamente contencioso, na medida em que a própria DRJ admitiu que tais valores devem ser excluídos da base de cálculo, mas salientou que eles já haviam sido excluídos, citando a linha 19, da fls. 10, do demonstrativo de apuração do PIS.

A Recorrente, por sua vez, apontou que às fls. 110 do processo digital, na linha 19, os valores por ela reclamadas foram incluídos no cálculo, pois eles estão reproduzidos na coluna valor apurado.

Me parece que houve mero lapso, motivo pelo qual a necessidade da DRF/Origem excluir tais valores do cálculo do PIS, quando da determinação final do crédito da Recorrente diante do presente julgado.

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, determinando à DRF/Origem que exclua os valores decorrentes da venda de ativo imobilizado da base de cálculo.

É como voto.

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator

CÓPIA