



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13854.000160/2004-91  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.026 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 19 de outubro de 2021  
**Recorrente** MONTECITRUS TRADING S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

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 e, por vedação legal expressa, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3403-003.599**, de 26/02/2015 (fls. 396/407), proferida pela 3ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, **que deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Do Pedido de Ressarcimento

Trata-se de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o PIS (fl. 2), referente ao 1º tri/2004. A fiscalização procedeu à verificação dos valores objeto do Pedido, constatando pela procedência parcial dos créditos requeridos, conforme Informação Fiscal de fls. 111/117.

Relata a Fiscalização que o 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:

(a) 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; e

(b) venda no mercado interno de produtos de fabricação própria e mercadorias adquiridas de terceiros.

Foram as seguintes as impropriedades/divergências assinaladas pela Fiscalização:

(i) em relação às operações de exportação direta, devem ser excluídos dos valores considerados como receitas de exportação os acréscimos decorrentes de variação cambial, por tratar de receitas operacionais financeiras;

(ii) 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 direitos aos créditos da sistemática não cumulativa; e

(iii) foram rateadas nas mesmas proporções as despesas financeiras e as parcelas dos estoques de abertura;

Com base na Informação Fiscal, o Seort/DRF de Ribeirão Preto/SP, proferiu Despacho Decisório (fl. 123), reconhecendo parcialmente o direito creditório da contribuinte, e homologando DCOMP com base nele transmitida até o limite do valor reconhecido.

### Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório e apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 131/140) que, em síntese, sustentou que:

(i) alega 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;

(ii) que comprovou integralmente pelos documentos que indica o valor de R\$ 108.027,00 de receita de exportação indireta excluído pela fiscalização em relação à janeiro/2004 por falta de comprovação;

(iii) 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 CTN; 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;

(iv) alega que a Fiscalização não teria excluído da base de cálculos dos meses de fevereiro e março os valores referentes a venda de bens do Ativo Imobilizado informados nos

DACON, e demonstrados em seus balancetes contábeis, em contrariedade às disposições do art. 1º, §3º inciso VI, da Lei n.º 10.637, de 2002.

A DRJ em Ribeirão Preto/SP, após análise da Manifestação, cujos resultados fundamentaram o **Acórdão n.º 14-46.643**, de 11/11/2013 (fls. 244/256), julga **procedente em parte** a Manifestação de Inconformidade, decidindo da seguinte forma:

a- que os prazos para apreciação de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação não se confundem com os prazos decadenciais para constituição do crédito tributário, no tocante à apuração de diferenças;

b- as Empresas Comerciais Exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de contribuição para o PIS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação. Trata-se de caso de não-incidência por força de disposição legal que não resulta direito à apuração de crédito pela comercial exportadora adquirente das mercadorias;

c- ressarcimento: comprovado nos autos por meio de NF o valor das vendas efetuadas à empresa comercial exportadora, cabível a revisão dos valores originalmente considerados pela fiscalização para o cálculo da proporção entre as receitas de mercado interno e externo, e, conseqüentemente, do montante do direito creditório passível de ressarcimento;

d- quanto às Receitas Financeiras (**Variações Cambiais**), inexistente previsão legal para a apuração de créditos relativos a despesas financeiras decorrentes de variações cambiais;

#### **Embargos da DRF**

Diante do Acórdão proferido pela DRJ, entendeu a DRF de origem pelo cabimento de Embargos, formulados às fls. 258/261, retornando-se os autos para nova apreciação da DRJ, alegando existência de vícios a serem sanados.

A DRJ, em novo Acórdão (n.º **14-48.642**, fls. 262/272), afirmou que não havia nenhum vício/erro no Acórdão anterior, mas diante do princípio da economia processual, complementa o Acórdão anterior com os cálculos pertinentes e **alterou** o resultado para Manifestação de Inconformidade **procedente em parte** e direito creditório não reconhecido.

#### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 276/316, no qual insiste que deve ser reformado o Acórdão complementar (n.º 14-48.642) na parte em que a Contribuinte restou vencida, asseverando que:

a- 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, e da necessidade, no caso, de lançamento de ofício;

b- a respeito da complementação da receita, alega que a Turma não abordou a natureza da receita em sua Manifestação de Inconformidade; em observância ao princípio da verdade material, o acórdão deverá ser reformado em relação a essa matéria;

c- no que se refere à variação cambial, a argumentação limita-se ao fato de não ter a Fiscalização considerado as variações monetárias passivas como despesas e não ter procedido a dedução de tais valores da base de cálculo;

Por fim, defende que ao contrário do consignado no Acórdão DRJ, não foi feita a exclusão das receitas com venda de Ativo imobilizado, o que decorreria de mero lapso da Fiscalização, o que ofende o inciso VI, do parágrafo 3º, do artigo 1º, da Lei n.º 10.637, de 2002.

### Do Acórdão prolatado

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3403-003.599**, de 26/02/2015 (fls. 396/407), proferida pela 3ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, **que deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, para excluir os valores decorrentes da venda de ativo imobilizado da base de cálculo do tributo, nos meses de fevereiro e março. Na decisão o Colegiado assentou que:

- decadência e lançamento de ofício: no Pedido de Ressarcimento faz com que o Fisco seja obrigado, ao analisa-lo, revisar toda a apuração da Contribuição realizada, não havendo que se falar em decadência e muito menos na necessidade de lançamento de ofício, vez que se apurou que o valor levantado pela Contribuinte encontrava-se incorreto;

- exportação de terceiros (compras com fins específicos de exportação): 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;

- inexistência de previsão legal para a apuração de créditos relativos a despesas financeiras decorrentes de variações cambiais no regime de apuração não cumulativo.

### Embargos de Declaração

O contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 421/429), alegando que houve omissão e obscuridade em pontos específicos no referido Acórdão (cita todos os fatos).

Analisado os Embargos, restou esclarecido que não houve a alegada omissão e que, não cabe a admissibilidade do recurso. Conforme Despacho em Embargos de fls. 437/443, o Presidente da Turma **rejeitou, em caráter definitivo**, os embargos de declaração opostos.

### Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada da decisão no **Acórdão n.º 3403-003.599**, de 26/02/2015 (fls. 396/407), e do Despacho que rejeitou os Embargos, insurgiu-se a Contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência (fls. 452/483), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias: **(1)** aumento de base de cálculo em pedido de restituição/compensação; **(2)** prazo para alterar base de cálculo; e **(3)** cálculo de créditos vinculados à receita de exportação e à receita do mercado interno.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao Recurso, para que seja reformada a decisão recorrida.

Para comprovação da divergência aponta os seguintes Acórdãos paradigmas: para o item **(1)**, o Acórdão n.º 204-03.140 de 08/04/ 2008 e Acórdão 203-12.912, de 08/05/2008; para o item **(2)**, o Acórdão n.º 1302-001.635, de 05/02/2015 e Acórdão n.º 101-97.021, de 13/11/2008 e, para o item **(3)**, o Acórdão n.º 3402-002.123, de 24/07/2013.

Quanto às matérias dos itens **(1)** e **(2)**, após o cotejamento dos Acórdãos, restou concluído que não restou presente os requisitos para se aferir divergência em Recurso Especial.

Quanto a matéria do item **(3)** – **Do cálculo de créditos vinculados à receita de exportação e à receita do mercado interno**, o contribuinte alega em seu recurso que “nos termos do art. 56 da Lei n.º 10.865, de 2004, suas alterações entraram em vigor na data de sua publicação, nada tendo sido dito em relação a possíveis efeitos retroativos. Assim, a decisão

recorrida afronta a literalidade do art. 106, inciso I, do CTN, e também contraria expressamente o art. 53 da Lei n.º 10.865, de 2004, que estabeleceu claramente que os efeitos da referida lei deveriam ser produzidos a partir de 1º/05/2004”.

O **Acórdão recorrido** assentou que, “(...) *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*”. E conclui, “(...) a vedação legal constante no §4º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 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”.

De outro lado, o Contribuinte fundamenta que o Acórdão recorrido, divergindo do **paradigma Acórdão n.º 3402-002.123**, entendeu por aplicar a vedação legal constante no §4º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, que ocasiona a exclusão das receitas de exportação daquelas mercadorias nas quais a recorrente figura tão somente como empresa comercial exportadora, em período anterior à vigência da vedação, veiculada pelo art. 15, da mesma Lei n.º 10.833, de 2003, na redação que lhe foi dada pelo art. 21, da Lei n.º 10.865, de 2004, com vigência a partir de 01 de maio deste referido ano.

O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base nas considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 565/569, deu seguimento PARCIAL ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas em relação ao item **(3): Do cálculo de créditos vinculados à receita de exportação e à receita do mercado interno.**

#### **Contrarrrazões da Fazenda Nacional**

Devidamente cientificada do Despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrrazões de fls. 582/596, requerendo que seja negado provimento ao citado recurso interposto pelo Contribuinte.

Assevera que desde a vigência da Lei n.º 10.637, de 2002, as empresas comerciais exportadoras estavam impedidas de apurar crédito da contribuição para PIS sobre as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, vez que tal direito de apuração de crédito era concedido apenas à pessoa jurídica que lhe tenha efetuado a venda, por conta do próprio regime da não cumulatividade de PIS. E como consequência lógica, as receitas de exportação decorrentes dessas operações de revenda para o exterior (na condição de comercial exportadora), não podem compor as receitas de exportação para fins de rateio em relação às receitas de venda no mercado interno e cálculo de créditos para ressarcimento.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

## Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 565/569, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

## Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **Do cálculo de créditos vinculados à receita de exportação e às receitas auferidas do mercado interno.**

A controvérsia reside em relação ao cômputo (ou não), nas receitas de exportação da Contribuinte (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.

No Despacho Decisório, a Fiscalização asseverou que a exportações efetuadas na condição de Empresa Comercial Exportadora, adquirindo mercadorias no mercado interno com o fim específico de exportação (demonstrativo de fls. 106/107), **sem a incidência de PIS** (conforme artigo 5º, inciso III, da Lei nº 10.637, de 2002), que tais aquisições não serão consideradas pelo Fisco como bens que gerariam direito ao crédito. Conclui também que estas receitas de exportações auferidas pela empresa não seriam consideradas na determinação dos percentuais de rateio proporcional aplicados sobre os custos, insumos e despesas comuns, vinculados as receitas sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS.

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

Por outro lado o Contribuinte discute no Recurso Especial, a extensão do inciso III, do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação atribuída pelo art. 21, da Lei nº 10.865, de 2004 à Contribuição para o PIS, que determinou a aplicação dos §§3º e 4º do art. 6º à contribuição ao PIS. Assim, alega que houve aplicação retroativa da legislação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

No entanto, entendo que 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, de 2003. Veja-se:

“§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.**” (Grifei)

§9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do §8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Verifico nos autos que Contribuinte adquire produtos para complemento de carga, no atendimento dos seus compromissos de exportação, sendo, pois, compras efetuadas com o fim específico de exportação. Assim, os adquire desoneradas da contribuição para o PIS, segundo ditame do artigo 5º, caput e § 1º, da Lei n.º 10.637, de 2002.

Os créditos vinculados a essa receita interna, desonerada, são aproveitados pela empresa vendedora. Daí a disposição do artigo 6º, §4º, da Lei n.º 10.833/2003 em vedar, à compradora, qualquer aproveitamento de crédito vinculado à receita de exportação.

O **Acórdão recorrido**, entendeu por aplicar essa vedação legal constante no §4º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, que ocasiona a exclusão das receitas de exportação daquelas mercadorias nas quais o Contribuinte figura tão somente como empresa comercial exportadora, em período anterior à vigência da vedação, veiculada pelo art. 15, da mesma Lei n.º 10.833/2003, na redação que lhe foi dada pelo art. 21, da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, com vigência a partir de 01 de maio deste referido ano.

Veja-se o que dispõe os dispositivos citados:

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;

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

(...).

**§3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**

**§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.**

(...).

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do §3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.** (Grifei).

Na sequência, foi promulgada a nova redação dada ao artigo 15 acima, pela Lei n.º 10.865, de 2004:

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)**

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído Lei n.º 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

**III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;** (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...).

Como se vê, as receitas de  **vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação não geram direito ao crédito de PIS** calculado sobre as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por não ter havido incidência desta contribuição nas aquisições, mesmo na redação original da Lei. 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.

Veja-se que diferentemente do alegado pelo Contribuinte, que houve aplicação retroativa da legislação, a vedação expressa ao aproveitamento de créditos por empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação contida §4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, **vigora desde 01 de fevereiro de 2004**.

Veja-se no trecho abaixo reproduzido do voto vencedor, que estamos a tratar de períodos posterior a 01/02/2004 (data da vigência da Lei nº 10.833, de 2003):

“(…) 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**”.

Portanto, para efeito de cálculo de crédito do PIS, regime não cumulativa, estas aquisições de mercadorias não podem ser consideradas pelo Fisco como bens que gerariam direito ao crédito, uma vez que, por não haver incidência da contribuição, o contribuinte não arcou com quaisquer ônus de natureza tributária quando das aquisições de mercadorias com fim específico de exportação para o exterior.

Se não há créditos a aproveitar pela compradora exportadora, não há porque tais receitas da exportação participarem do cômputo das demais receitas de exportação.

Dessarte, conclui-se que 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.

Correto, portanto, o procedimento de rateio adotado pelo Fisco, que decorre de disposição legal expressa, em excluir as receitas de exportação da contribuinte, na condição de comercial exportadora, para o cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento.

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

### **Conclusão**

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

