



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

Processo n° 13854.000161/2004-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.600 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2015
Matéria RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO.

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

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

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

CRÉDITO. RECEITAS 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial para excluir os valores decorrentes da venda de ativo imobilizado da base de cálculo dos meses de fevereiro e março. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista (relator) e Domingos de Sá Filho, que deram provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer também o direito ao cômputo das receitas decorrentes da exportação de produtos adquiridos de terceiros no cálculo da proporcionalidade, incluindo-se tais valores no dividendo e no divisor (período posterior a 01/02/2004). Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan. O Conselheiro 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)

Rosaldo Trevisan - Redator Designado

(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 a Cofins formalizado em papel em 02/09/2004 referente ao 1º trimestre de 2004 no valor de R\$ 327.263,72.

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\$ 119.557,60, conforme Informação Fiscal de fls. 99/104.

Consigna aquela autoridade que no 1º trimestre de 2004 (fevereiro e março) a contribuinte realizou e escriturou como receitas de exportação e de vendas no mercado interno para fins de cálculo dos créditos da Cofins não cumulativa as seguintes operações:

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;

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:

- 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 direitos aos créditos da sistemática não cumulativa. Foram rateadas nas mesmas proporções as despesas financeiras e as 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 com base nele transmitida até o limite do valor reconhecido.

Cientificada desse Despacho em 14/08/2009, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 16/09/2009, aonde alega, em síntese que:

A imputação fiscal de que teria omitido receitas financeiras 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;

Defende ainda que tal imputação 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;

Aduz que na hipótese de não se considerar a decadência suscitada, e que se considere que a fiscalização possa proceder a cobrança em sede de pedidos de restituição, compensação ou de ressarcimento, no mérito a exigência não pode prosperar;

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;

Ocorre que, em momento algum, a fiscalização atentou para o fato de que este critério distorce a apuração da Cofins, pois o que se estará tributando serão meras contrapartidas contábeis de atualizações que não correspondem a receitas — definitivas e reais — da requerente.

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;

Daí porque não se pode apurar a base de cálculo da Cofins 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;

Alega ainda que a fiscalização não teria excluído da base de cálculos dos meses de fevereiro 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 II, da Lei nº 10.833, de 2003.

A Autoridade Fazendária em seu Acórdão diz 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.

Diz ainda que eventual forma de ajuste nas bases, não caracteriza como exigência de tributo passível de lançamento, nem tampouco 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, diz 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.

Dessa forma, constata-se inexistir previsão legal que permita a dedução dos valores incorridos a título de despesas de variação cambial na apuração da Cofins pela sistemática não cumulativa.

Por fim, diz que quanto à exclusão dos valores da venda de bens do ativo da base de cálculo, não procede a incorreção arguida, conforme consta no Demonstrativo de Apuração do Débito.

Vota pela total improcedência da manifestação de inconformidade.

A contribuinte apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário, aonde alega todo o anteriormente dito em sua manifestação de inconformidade, porém a subdivide em vários títulos, bem como complementa o já dito.

É o relatório.

Voto Vencido

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 COFINS;

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 levando 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 refere 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 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 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.

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. 83, do demonstrativo de apuração do PIS.

A Recorrente, por sua vez, apontou que no mês de fevereiro de 2004 não foi excluído os valores decorrentes da venda de ativo imobilizado, fazendo referência aos documentos 02/03 da Manifestação de Inconformidade. 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 dos meses de fevereiro e março.

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