



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

**Processo n°** 13888.000969/2005-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.538 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Matéria** PIS Importação - RECOF  
**Recorrente** CATERPILLAR BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VALOR PAGO NA IMPORTAÇÃO. VENDAS NO MERCADO INTERNO. RECOF.

Os créditos de PIS Importação apurados em relação à nacionalização de bens ou insumos importados sob o regime do RECOF somente podem ser aproveitados por desconto da contribuição devida no mercado interno, não sendo incluídos no montante passível de rateio proporcional às receitas de exportação para determinação da parcela de crédito aproveitável por compensação ou ressarcimento, tendo em vista que as contribuições somente incidiram sobre a importação porque o produto resultante foi destinado ao mercado nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Marcos Roberto da Silva

(Suplente Convocado), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) apresentada em 30/03/2005 utilização de créditos de PIS não cumulativo acumulado em razão de receitas de exportação para compensação com CSLL devido no período de fevereiro/2005 com vencimento em 31/03/2005 (fls. 02 - 22).

O fundamento legal para compensação encontra-se previsto no art. 3º e art. 5º, §1º e § 2º da Lei nº 10.637/2002, que permite a utilização de crédito acumulado em razão de receitas de exportação para compensar com débitos próprios administrados pela Receita Federal do Brasil, ou mesmo requerer o ressarcimento.

O crédito aproveitado foi de R\$ 1.350.725,66, apurado em relação ao mês de janeiro de 2005. Para homologação da compensação, abriu-se auditoria fiscal com o objetivo de aferir o procedimento. A conclusão da fiscalização, conforme termo de informação fiscal (fls. 140-142) e após algumas intimações por informações e documentos, todas atendidas pela Recorrente, foi de que haviam irregularidades que comprometeram parte do direito de crédito aproveitado, relacionadas ao crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura existente em 30/04/2004, pois incluiu na base de cálculo o valor do ICMS, e aos créditos apurados na importação insumos submetida ao RECOF utilizados para industrialização de produtos que não tiveram sua exportação realizada:

### *CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO ESTOQUE DE ABERTURA*

*Ao optar por antecipar a adoção do regime não-cumulativo a partir de 01/05/2004, em relação às receitas monofásicas, a Caterpillar pode calcular, também, crédito presumido sobre o estoque de peças e produtos acabados ou em elaboração existente em 30/04/2004, à alíquota de 1,65%, para uso em 12 parcelas iguais e sucessivas (Lei 10.637/02, art. 11, §§ 5º e 7º). Mas incluiu, indevidamente, no valor do referido estoque, o ICMS.*

*O valor do ICMS, quando recuperável, não deve integrar o valor do estoque de abertura a ser utilizado como base de cálculo do crédito presumido do PIS/Pasep (Lei 10.637/02, art. 11, §1º; RIR/99 - Decreto 3.000/1999, art. 289, §3º).*

*(...)*

### *CRÉDITO A DESCONTAR DE PIS/PASEP IMPORTAÇÃO*

*A Caterpillar esta autorizada, pelo Ato Declaratório Executivo SRF nº 8, de 18.03.2004, DOU de 19.03.2004, a operar o regime aduaneiro especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado para a Indústria Automotiva (Recof Automotivo). Neste regime, a empresa pode importar insumos com suspensão de tributos, sendo devidos os respectivos recolhimentos em caso de nacionalização, ou seja, caso destine o insumo ou o produto*

*industrializado ao qual este insumo seja incorporado ao mercado interno.*

*Verificado que a empresa declarou elevados valores nos campos do DACON destinados a registrar o PIS/Pasep pago na importação (Ficha 06 — Linha 22, fls. 103 a 105), mesmo estando autorizada ao Recof, a fiscalização emitiu o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 05 (fls. 94/95), com ciência da empresa em 04/12/2009 (fls. 96), questionando se os valores foram pagos em função da nacionalização dos insumos importados. Em resposta (fls. 97 a 100), o sujeito passivo confirmou que os recolhimentos se deram em função da destinação dos produtos ao mercado doméstico. No mesmo documento o sujeito passivo procurou justificar o rateio dos encargos entre as receitas dos mercados interno e externo, citando, inclusive, o Manual do DACON.*

*Ocorre que tal rateio só deve ser implementado em caso da existência de encargos, custos ou despesas comuns As receitas dos mercados interno e externo. Quando um determinado custo está vinculado exclusivamente a uma receita, seja do mercado interno ou externo, tal custo deverá compor a base de cálculo de crédito vinculado a esta receita apenas, não devendo ser rateado.*

Quanto ao RECOF, afirmou a fiscalização que as contribuições só serão devidas na importação caso o produto, ao final, seja nacionalizado, portanto, o custo pela importação não pode integrar a base de cálculo do rateio de despesas comuns às receitas do mercado interno e de exportação, isto porque este custo está relacionado à nacionalização do produto e o crédito de PIS e COFINS só pode ser utilizado para deduzir o débito das próprias contribuições devida ao auferir receita do mercado interno.

Esta conclusão pode ser sentida conforme trecho abaixo:

*Ora, se a contribuição de PIS/Pasep — Importação foi paga tão somente porque a mercadoria foi destinada ao mercado interno, não há que se falar em ratear este encargo entre as receitas dos mercados interno e externo, pois a mesma deverá ser vinculada unicamente As receitas do mercado interno. Assim sendo, os créditos correspondentes poderão ser usados apenas para dedução ou desconto da própria contribuição apurada, não podendo ser usado para compensação ou ressarcimento.*

Com estes fundamentos, foi proferido despacho decisório (fls. 145-152) para glosar o crédito de R\$ 7.353,29 referente ao crédito presumido do estoque de abertura, bem como a glosa de R\$ 344.436,04 referente ao crédito de PIS decorrente da incidência desta contribuição sobre à importação de produtos com suspensão de tributos em razão do RECOF, em decorrência da destinação dos produtos ao mercado interno, já que, por conta disso, o crédito daí decorrente fica vinculado às receitas desse mercado, não havendo que se falar em rateio entre receitas dos mercados interno e externo. Assim sendo, os créditos a descontar não influenciarão os valores passíveis de compensação ou ressarcimento, conforme art. 15 da Lei 10.865/2004, art. 3º e art. 5º, § 1º da Lei 10.637/2002 e art. 21, I da IN SRF 600/2005.

Em face deste entendimento, a compensação foi homologada, porém, até o limite do crédito reconhecido (R\$ 999.361,18). Como consequência, foi emitida carta cobrança para exigir o montante compensando antecipadamente por esta parcela glosada, acrescidos de juros e multa (fls. 155-158).

Intimada do despacho decisório, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 161-181), nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996 objetivando instaurar o contencioso administrativo, no entanto, em face da glosa do crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura, a Recorrente admitiu o equívoco, quitando o débito e juntando o comprovante de recolhimento.

Sua defesa, portanto, limita-se a discutir a glosa de créditos de PIS referentes à contribuição incidente na importação em razão do desatendimento do RECOF, por destinar o produto ao mercado nacional, argumentando, em síntese:

- o § 2º, do artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003 expressamente estabelece que o crédito poderá ser mantido integralmente em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação, observado, contudo, a metodologia de cálculo prevista nos §§ 7º e 8º, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, ou seja, a apropriação direta ou rateio proporcional, neste último caso, aplicando 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, possibilitando a compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB;

- afirmou que no momento da importação, sob o regime aduaneiro RECOF, poderiam integrar a fabricação de produtos destinados ao mercado nacional e internacional, sendo apenas possível identificar o exato destino deste insumo quando da ocasião da venda do produto final o qual foi incorporado;

- os produtos importados fazem parte do estoque de insumos da Recorrente sem qualquer vinculação ao tipo de receita a ser auferida, compondo o custo comum de produção, assim, não é possível fazer a apropriação direta do custo do insumo a determinado tipo de receita, até porque, a receita ainda não foi auferida;

- não se pode afirmar que antes da saída da mercadoria havia vinculação do custo do insumo ao produto destinado ao mercado interno. Como o custo de produção é comum e como o regime de apuração é mensal, somente através do rateio proporcional entre receitas no mercado interno e externo é que o crédito de PIS poderá ser calculado e apropriado;

- o auditor-fiscal interpreta incorretamente a legislação, ao mencionar um critério para cálculo dos créditos da contribuição, vinculando o crédito ao tipo de receita auferida, pois contribuinte está enquadrado no regime não-cumulativo das contribuições ao PIS/COFINS e auferir, concomitantemente, receitas no mercado interno e externo, permite calcular o crédito com base no rateio proporcional;

- afirma que o art. 17 da Lei 11.033/2004 assegura a manutenção dos créditos das contribuições não cumulativas nos casos em que a receita bruta esteja desonerada por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em questão;

- cita também o art. 5º da Lei 10.637/2002 que dispõe acerca da não incidência do PIS sobre receitas de exportação e permite a utilização dos créditos vinculados com estas receitas para compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB, ou mesmo solicitar o ressarcimento em dinheiro;

- afirma que este dispositivo, por seu § 3º, estabelece que esta possibilidade de compensação ou ressarcimento somente se aplica aos créditos vinculados aos dispêndios vinculados à receita de exportação, mas resta permitido o método de rateio destes encargos entre a receita não cumulativa e a receita total na forma dos §§ 8º e 9º do art. 3º, para fins de cálculo e apuração dos créditos;

- manutenção do crédito do PIS/COFINS está relacionada aos insumos, encargos e despesas vinculados a uma receita de venda de mercadoria para o exterior, cuja sistemática de cálculo está prevista no artigo 6º c/c. os §§ 7º e 8º, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, ou seja, o rateio proporcional do custo comum, entre receitas no mercado interno e externo;

- o rateio proporcional é utilizado pela Recorrente porque em nenhum momento da importação e do despacho aduaneiro encontra-se prevista norma, obrigação, ou declaração atinente ao emprego que venha a ser efetivamente dado aos insumos, assim, os inúmeros e diversificados gastos realizados pela empresa são comuns às receitas do mercado interno e externo;

- o método de rateio proporcional utilizado pela Requerente impunha-se como medida adequada para a implementação do direito à compensação do saldo credor das contribuições ao PIS e COFINS, o que torna incorreto o entendimento do auditor-fiscal, no sentido de que os insumos importados no RECOF, utilizados na industrialização e tendo o produto final sido destinado ao mercado interno, deve ter este encargo vinculado à receita específica de venda no mercado interno;

- anexou aos autos, com a manifestação, parecer do jurista José Eduardo Soares de Melo, para subsidiar a possibilidade de rateio proporcional destes encargos incorridos na importação de insumos (fls. 242-278);

- defende a aplicação do princípio da legalidade, pois o entendimento do auditor fiscal não tem base legal, bem como a proteção do art. 100 do CTN, pois o preenchimento do DACON desta forma, com o rateio proporcional dos encargos, foi elaborado de acordo com o manual do DACON, pleiteando, em razão disso, a exclusão dos juros e da multa.

Em 24 de novembro de 2014 a 14ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão 14-55.108 (fls. 286-298), julgando improcedente a impugnação apresentada para manter o crédito tributário relativo aos créditos de produtos importados no regime RECOF:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005*

*MATÉRIA NÃO CONTESTADA. LITÍGIO ADMINISTRATIVO. NÃO INSTALAÇÃO. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS. VEDAÇÃO*

*Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VALOR PAGO NA IMPORTAÇÃO. VENDAS NO MERCADO INTERNO. RECOF.*

*Os créditos apurados em relação à nacionalização de bens ou insumos importados sob o regime do RECOF somente podem ser aproveitados por desconto da contribuição devida, não sendo incluídos no montante passível de rateio proporcional para determinação da parcela de crédito aproveitável por compensação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Notificada da r. decisão, a Recorrente apresentou, tempestivamente, seu Recurso Voluntário (fls. 304-336) para devolução da matéria impugnada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, repisando todos os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, acrescentando, apenas, um pedido de diligência fiscal, sob pena de nulidade do v. acórdão recorrido, para o fim de confirmar se os custos na importação eram comuns às receitas de vendas no mercado interno e externo, com base nas provas apresentadas em fls. 224-228 (incluindo-se arquivos magnéticos);

- afirma, neste ponto, que a ora decisão guerreada não analisou as provas juntadas em sede de defesa e que tais provas teria a capacidade de comprovar a correção do procedimento adotado pela Recorrente, pois seria atestado que parte do custo é vinculado à receita de exportação e parte destinado ao mercado interno. Assim os insumos importados foram aplicados na produção de produtos exportados, sendo correta a apuração pro meio de rateio proporcional;

- a falta de análise destes documentos pela DRJ configura cerceamento de defesa, pois, além de ignorar estas provas, a decisão baseia-se em premissa equivocada no sentido de que todos os insumos importados teriam sido utilizados na fabricação de produtos destinados à venda no mercado interno. Caso os documentos tivessem sido analisados, seria constatado que parte dos insumos importados foram utilizados na composição de produtos exportados;

- com estes argumentos requer a nulidade da r. decisão de piso, para fins de baixar os autos em diligência fiscal, afim de analisar tais provas para que seja proferida nova decisão.

É a síntese do necessário, passa-se à análise do mérito.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos previstos na legislação.

Realizado o breve relato acima, constata-se que a discussão da causa reside na determinação da possibilidade de utilização dos custos e despesas incorridas na importação

de insumos sob o regime do RECOF na composição do cálculo de créditos de PIS pela metodologia do rateio para receitas vinculadas ao mercado interno e de exportação dos produtos industrializados em que tais insumos foram aplicados.

Preliminarmente, no entanto, forçoso analisar o pedido de diligência fiscal e os argumentos de cerceamento de defesa e nulidade da r. decisão de piso, diante da falta de análise da documentação juntada com a manifestação de inconformidade.

Afirma a Recorrente o gritante cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que a r. decisão fundamenta-se em premissa equivocada, no sentido de que todas as mercadorias importadas teriam sido destinadas ao mercado nacional, ignorando as provas apresentadas, as quais teriam o condão de demonstrar o erro de premissa, na medida em que houve efetiva exportação de mercadorias compostas por insumos importados ao amparo do RECOF, não se justificando o impedimento da utilização do crédito apurado e vinculado às receitas de exportação.

Não prospera os argumentos de cerceamento de defesa, muito menos o requerimento de conversão do feito em diligência. Isso porque a acusação fiscal não é de que não houve exportação, mas sim de que houve a importação de insumos com suspensão de PIS, sob o amparo do regime RECOF, mas que foram destinados ao mercado nacional, o que afastou a suspensão e sujeitou ao recolhimento do PIS após a venda do produto industrializado no mercado interno.

A r. decisão recorrida não afirmou que todos os insumos importados foram destinados ao mercado nacional, mas sim que todo o PIS recolhido em razão da importação teve como consequência da aplicação de um insumo importado em produto destinado ao mercado nacional. Perceba que a r. decisão recorrida afirmou algo completamente diverso.

Como a Recorrente estava amparada pelo RECOF, realizava importação de insumos com suspensão de PIS, pois destinaria o produto daí resultante ao mercado internacional. Não se nega que houve exportações, tanto que se admite créditos vinculados à exportação no despacho decisório. O que se afirma, tanto no despacho decisório, quanto na r. decisão guerreada, é que em alguns casos houve recolhimento de PIS na importação em razão de o produto final ter sido destinado ao mercado nacional. Frise-se, só houve recolhimento de PIS importação porque o produto resultante foi vendido no mercado nacional, já que os produtos exportados não tiveram tributação de PIS sobre a importação de seus insumos.

Como a Recorrente era beneficiária do RECOF, significa dizer que todas as operações de importação em que foi recolhido PIS e COFINS, teve seu produto final destinado ao mercado nacional. Caso tivesse sido exportado, não haveria recolhimento das contribuições na exportação.

Documentos que não serviram para formar a convicção do julgador para acolher o pleito da Recorrente não significa que não foram analisados. Os documentos juntados não serviram para infirmar a convicção do juízo de que os encargos de importação sujeitos ao pagamentos de PIS não poderiam ser incluídos no rateio proporcional, pois vinculados à receitas auferidas no mercado interno. Portanto, afasto os argumentos de cerceamento de defesa e de necessidade de diligência, não havendo que se falar em nulidade.

## **Quanto aos créditos de PIS decorrentes da incidência na importação de insumos utilizados em produtos vendidos no mercado nacional e o RECOF**

Neste ponto, necessária uma digressão acerca da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as importações de bens e serviços. Com fundamento no art. 195, § 6º da Constituição, a possibilidade de tributar o consumo nas importações de bens e serviços decorre da adoção brasileira ao princípio do país de destino, conforme determinado no GATT do qual o Brasil é signatário, onde resta o compromisso de onerar com a carga tributária nacional as importações de bens e serviços e desonerar as exportações.

Assim, a Lei nº 10.865/2004 estabeleceu em seu art. 1º a incidência do PIS e da COFINS sobre a importação de bens ou serviços do exterior. Para caso em análise, importação de insumos, o fato gerador de importar bens é considerado como ocorrido e as contribuições devidas quando da entrada destes bens estrangeiros no território nacional, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.865/2004.

Para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições, o art. 15 autoriza a apuração de crédito das contribuições em razão das importações sujeitas à incidência destas contribuições, *verbis*:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – **bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;***

*(...)*

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei **aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*** (grifei)

O que se pretende destacar neste início é que o PIS é devido na importação de bens quando da sua entrada no território nacional, mas que para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo é possível a apuração de crédito decorrente desta incidência, caso o bem importado seja utilizado como insumo na produção de produto destinado à venda.

No verso da importação, há a exportação de produtos. Nesta hipótese, as receitas auferidas na exportação são desoneradas da tributação nos termos do art. 149 da Constituição e art. 5º, I da Lei nº 10.637/2002. Para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo e para que estas exportações sejam realmente desoneradas, o art. 5º, § 1º, (bem como o art. 17 da Lei 11.033/2004), admite a manutenção dos créditos de PIS e COFINS apurados em razão da incidência destas contribuições nas despesas e encargos incorridos na aquisição de insumos vinculados às receitas de exportação para sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, inclusive de outros tributos administrados pela RFB.

Assim, a legislação estabelece alguns requisitos:

a) para apropriação do crédito deve haver a incidência da contribuição ao PIS na entrada do insumo, conforme art. 15 da Lei 10.685/2004 e art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637/2002;

b) para a manutenção do crédito e compensação com outros tributos administrados pela RFB, estes encargos tributados na entrada devem estar vinculados à saída, isto é, receitas de exportação.

Para os casos em que se sabe da possibilidade de grande volume de insumos importados serem aplicados em produtos destinados à exportação, e para evitar a incidência das contribuições na importação e o acúmulo de grande volume de créditos a compensar ou ressarcir em razão das subseqüentes exportações, a legislação estabelece alguns regimes especiais, como o RECOF.

Com o permissivo legal presente no art. 93 do Decreto-Lei nº 37/1966 foi publicado o Decreto nº 2.412/1997 para instituir o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, um regime especial que permite importar, com suspensão do pagamento de tributos, as mercadorias a serem submetidas à operação de industrialização de produtos destinados à exportação, nos termos de seu art. 2º, podendo as mercadorias serem importadas com ou sem cobertura cambial.

Assim, as pessoas jurídicas que atendam os requisitos do RECOF, poderão importar insumos com suspensão do pagamento dos tributos incidentes pelo prazo de um ano, para integrá-los na industrialização de seus produtos que tenham como destino o exterior.

Atendidos os requisitos para a obtenção da autorização de operar com este regime especial, o sujeito passivo fica submetido a controle aduaneiro para fins de apuração mensal do destino das mercadorias importadas. Caso alguma destas mercadorias importadas tenham como destino o mercado interno, o art. 10 estabelece que os tributos sobre a importação que estavam suspensos devem ser recolhidos no mês seguinte ao desta verificação de seu destino.

Na época dos fatos, estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 417/2004 que previa a regulamentação do RECOF, tratando inclusive dos requisitos para habilitação, previa que o regime permite importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão da exigibilidade de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados a exportação.

O regime especial RECOF é extinto no caso de exportação dos produtos, completando seu ciclo, porém, caso o produto final, ou mesmo o insumo importado, tenham como destino uma alienação no mercado nacional, o sujeito passivo deve recolher os tributos suspensos devidos por ocasião da importação, dentre eles o PIS importação, até o quinto dia útil do mês subseqüente ao da destinação (leia-se: alienação no mercado interno). Também é devido este recolhimento do tributo caso o prazo de permanência do insumo no Brasil sem sua remessa ao exterior se expire.

Pois bem, *in casu*, a Recorrente estava autorizada, pelo Ato Declaratório Executivo SRF nº 8, de 18.03.2004, DOU de 19.03.2004, a operar o regime aduaneiro especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado para a Indústria Automotiva (Recof Automotivo).

Desta feita, quando das importações dos insumos, nenhum PIS ou COFINS devidos pela importação foi recolhido pela Recorrente, pois suspensos pela aplicação do RECOF. Com isto, não há que se falar em inclusão destes custos e despesas como encargos comuns incorridos pela pessoa jurídica para fins de apuração de crédito das contribuições. Isso porque, como mencionado, para a apuração de crédito de PIS e COFINS é requisito que na entrada, no caso, na importação, tenha havido a incidência do tributo, nos termos do art. 3º, § 2º, II da Lei 10.637/2002, bem como art. 15 da Lei 10.865/2004.

Não há nem mesmo que se falar do art. 17 da Lei 11.003/2004, pois, repetindo, a manutenção do crédito sobre estas despesas de insumos importados só tem cabimento quando houver a incidência das contribuições nesta importação, o que não é o caso.

O PIS sobre a importação, que estava suspenso, só foi recolhido no mês seguinte à destinação do produto industrializado ao mercado nacional. Portanto, não há guarida para os argumentos da Recorrente no sentido de que, quando das importações, não se sabe o destino do insumo, daí porque todos estes encargos são comuns devendo compor o montante de despesas para fins de apuração de crédito. Também não podem compor o método de rateio proporcional à receita total para fins de escrituração do crédito vinculado à exportação.

O cenário é diferente. Quando da importação do insumo não se sabia seu destino exato - se seria exportado ou não. Mas a importação estava com tributação suspensa em razão do RECOF. O PIS importação só foi devido quando se soube, efetivamente, o destino dos produtos industrializados.

Em síntese, quando da importação, tais insumos não sofreram incidência, portanto, estes gastos não podem ser considerados para fins de compor a base de cálculo dos créditos de PIS. Ademais, este PIS importação dos insumos só foi recolhido algum tempo depois da importação, melhor dizendo, só foram recolhidos depois que este insumo foi utilizado na produção de um produto industrializado e somente no mês seguinte em que este produto teve como destino o mercado nacional. Assim, esta despesa de importação e, conseqüentemente, o PIS importação incidente sobre esta despesa só foi devido porque o produto foi destinado ao mercado interno, portanto, este encargo está vinculado a uma receita auferida em operações de venda no mercado interno.

Assim, resta evidente que este encargo não pode compor a base de cálculo de créditos de PIS vinculados às receitas de exportação, pelo método do rateio proporcional ou não, irrelevante, pois este rateio proporcional é permitido pela legislação e utilizado pelo contribuinte para fins de facilitar o cálculo quando há encargos comuns **tributados** pelas contribuições e que tenham a possibilidade de se vincularem à receitas de exportação.

Se o produto foi exportado, nada foi devido de PIS importação sobre as importações de insumos, pois amparado pelo RECOF. Por sua vez, se o produto teve como destino o mercado nacional, somente após este destino que aquele PIS importação, antes suspenso, será recolhido.

Desta feita, estes insumos importados sob o amparo do RECOF com a suspensão do PIS não estão sujeitos ao cálculo de créditos neste momento. Quando o produto for exportado, o regime especial se extingue, sem nada de PIS a recolher pela importação. Quando o produto é destinado ao mercado interno, o PIS importação suspenso deve ser recolhido, podendo ser apurado, a partir de então, o crédito de PIS para fins de se descontar das próprias contribuições devidas no mercado interno.

Processo nº 13888.000969/2005-15  
Acórdão n.º **3301-005.538**

**S3-C3T1**  
Fl. 345

---

Estes créditos não podem compor os montantes de créditos vinculados à exportação, nem mesmo por rateio, porque o PIS só foi devido porque o produto foi destinado ao mercado interno. Assim, este crédito está vinculado às receitas auferidas no mercado interno, não podendo, portanto, serem utilizados para ressarcimento ou compensação com outros tributos.

Não se nega o direito ao crédito sobre esta incidência na importação, o que se nega é sua possibilidade de vinculá-los à receita de exportação. Assim, este crédito ora glosado ainda pode ser mantido, mas para dedução dos débitos das próprias contribuições.

Isto posto, conheço do recuso voluntário, mas nego provimento.

Salvador      Cândido      Brandão      Junior      -      Relator