



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

Processo nº 13888.001959/2010-56
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3301-005.545 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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.

Recurso Voluntário Negado

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

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen, Winderley Moraes Pereira (Presidente) e Marcos Roberto da Silva (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (DCOMP) referente a créditos da contribuição (PIS/Cofins) não cumulativa relacionados a receitas de exportação.

A Fiscalização homologou em parte a compensação, não reconhecendo o direito creditório quanto ao crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura, dada a inclusão na base de cálculo do valor do ICMS, e aos créditos apurados na importação submetida ao RECOF de insumos utilizados na industrialização de produtos que não tiveram sua exportação realizada:

Segundo a Fiscalização, as contribuições somente seriam devidas na importação caso o produto final fosse nacionalizado, não podendo, portanto, o custo pela importação integrar a base de cálculo do rateio de despesas comuns às receitas do mercado interno e de exportação, isto porque este custo relaciona-se à nacionalização do produto e o crédito de PIS e Cofins só poderia ser utilizado para deduzir o débito das próprias contribuições devidas ao auferir receita do mercado interno.

Intimado do despacho decisório, o Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade para se contrapor à glosa relativa aos créditos apurados na importação submetida ao RECOF, dada a destinação do produto ao mercado nacional, admitindo o equívoco ocorrido na apuração do crédito presumido calculado sobre o estoque de abertura, quitando o débito relativo a essa parte e juntando aos autos o comprovante de recolhimento.

Os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte podem ser assim sintetizados:

a) o § 2º do art. 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 art. 3º da Lei 10.833/2003, ou seja, a apropriação direta ou rateio proporcional, neste último caso, 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, possibilitando a compensação com outros tributos e contribuições administrados pela RFB;

b) no momento da importação, sob o regime aduaneiro RECOF, os insumos poderiam integrar a fabricação de produtos destinados ao mercado nacional e internacional, sendo apenas possível identificar o seu exato destino quando da ocasião da venda do produto final ao qual foi incorporado;

c) os produtos importados fazem parte do estoque de insumos sem qualquer vinculação ao tipo de receita a ser auferida, compondo o custo comum de produção, não sendo possível fazer a apropriação direta do custo do insumo a determinado tipo de receita ainda não auferida;

d) 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 da contribuição poderá ser calculado e apropriado;

e) o auditor-fiscal interpretou 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;

f) 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;

g) o art. 5º da Lei 10.637/2002 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;

h) esse 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;

i) a 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 art. 6º c/c. os §§ 7º e 8º do art. 3º da Lei 10.833/2003, ou seja, o rateio proporcional do custo comum, entre receitas no mercado interno e externo;

j) o rateio proporcional é utilizado 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;

k) o método de rateio proporcional utilizado 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, deviam ter este encargo vinculado à receita específica de venda no mercado interno;

l) anexou aos autos, com a manifestação, parecer do jurista José Eduardo Soares de Melo, para subsidiar a possibilidade de rateio proporcional dos encargos incorridos na importação de insumos;

m) defendeu a aplicação do princípio da legalidade, pois o entendimento do auditor fiscal não tinha base legal, bem como a proteção do art. 100 do CTN, pois o

preenchimento do Dacon dessa forma, com o rateio proporcional dos encargos, foi elaborado de acordo com o manual, pleiteando, em razão disso, a exclusão dos juros e da multa.

A Delegacia de Julgamento, por meio do acórdão nº 14-053.341, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, considerando que os créditos apurados em relação à nacionalização de bens ou insumos importados sob o regime do RECOF somente poderiam 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.

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a declaração de nulidade da decisão de piso, reafirmando todos os argumentos trazidos em sede de Manifestação de Inconformidade, acrescentando, apenas, um pedido de diligência fiscal para se confirmar se os custos na importação eram comuns às receitas de vendas no mercado interno e externo, tendo em vista as provas apresentadas (inclusive arquivos magnéticos).

Segundo o Recorrente, a decisão guerreada não analisou as provas juntadas em sede de defesa, provas essas hábeis a comprovar a correção do procedimento adotado, pois seria atestado que parte do custo era 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 por meio de rateio proporcional.

Ainda de acordo com seu entendimento, a falta de análise dos documentos pela DRJ configurou cerceamento de defesa, pois, além de ignorar as provas, a decisão baseou-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, teria sido constatado que parte dos insumos importados havia sido utilizada na composição de produtos exportados.

É o relatório.

Voto

Winderley Moraes Pereira, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, aplicando-se, portanto, ao presente litígio o decidido no Acórdão nº 3301-005.538, de 28/11/2018, proferida no julgamento do processo nº 13888.000969/2005-15, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3301-005.538):

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 subsequentes 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 subsequente 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

aduanheiro especial de Entrepasto 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.

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.

Destaque-se que, não obstante o processo paradigma se referir à Contribuição para o PIS, a decisão ali prolatada se aplica nos mesmos termos à Cofins.

Importa registrar, ainda, que, nos presentes autos, as situações fática e jurídica encontram correspondência com as verificadas no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Portanto, aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira