



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

Processo nº 13888.002709/2005-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.946 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria PIS/Pasep
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

Ementa:

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO RECOLHIDA VINCULADA A MERCADORIAS DESTINADAS AO MERCADO INTERNO OU UTILIZADAS EM PRODUTO DESTINADO AO MERCADO INTERNO. CRÉDITOS DE IMPORTAÇÃO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INAPLICABILIDADE DOS MÉTODOS DE APROPRIAÇÃO DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS PREVISTOS NOS §§7º, 8º E 9º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.637/2002.

Os recolhimentos de PIS/Pasep-Importação vinculados a mercadorias importadas e destinadas ao mercado interno ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, destinado ao mercado interno, consideram-se específicos a estas receitas, não se lhes aplicando os métodos de apropriação previstos nos §§7º, 8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, por não configurarem custos, despesas ou encargos comuns a receitas de venda no mercado interno e receitas de exportação.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa

Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Trata o presente de Declarações de Compensação com utilização de créditos da não-cumulatividade de PIS/Pasep, relativo ao terceiro trimestre de 2005. A fiscalização efetuou glosa de créditos de importação de PIS/Pasep-Importação recolhido de produtos amparados pelo Regime Aduaneiro Especial de Entrepoto Industrial sob Controle Informatizado para a Indústria Autotmotiva (Recof Automotivo), em razão de que os recolhimentos ocorreram devido à destinação dos produtos ao mercado interno (nacionalização, ou seja, o produto importado foi revendido no mercado interno ou utilizado como insumo em outro produto vendido no mercado interno).

Em manifestação de inconformidade, a recorrente, alegou:

1. A possibilidade de se aplicar o método de rateio proporcional a receitas de venda no mercado interno e de exportação, para segregar os insumos comuns adquiridos sob o regime do Recof;
2. A possibilidade de manutenção dos créditos das contribuições para o PIS e Cofins, em operações desoneradas sob o regime de Recof, de acordo com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004;
3. Que antes da edição da Lei nº 12.058/2009, não havia disposição legal determinando a segregação dos créditos em função da natureza, origem e vinculação desses ao tipo de receita auferida;
4. A exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, por ter a recorrente seguido as instruções de preenchimento do Dacon. A recorrente apresenta manifestação adicional, reforçando os argumentos quanto à regularidade do rateio efetuado, mencionado no item 3 acima.

A Quinta Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-54.516, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO. CONDIÇÕES.

Aplica-se o rateio proporcional para apuração dos créditos relativos ao mercado interno e à exportação somente para os insumos comuns às mercadorias destinadas a um e outro mercado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, preliminarmente, a nulidade da decisão por não ter apreciado as provas e os argumentos de defesa, ou alternativamente, a conversão em diligência a fim de confirmar o alegado pela recorrente e, no mérito, os argumentos já deduzidos na manifestação de inconformidade.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente aduziu nulidade por não ter a decisão recorrida apreciado as provas de que os custos são comuns às receitas de exportação e de venda no mercado interno. A recorrente apresentou relação em meio magnético e planilha exemplificativa (doc. 4 da manifestação de inconformidade) contendo duas notas fiscais (uma de exportação e outra de venda no mercado interno na quais se demonstra que um produto adquirido numa mesma DI e nota fiscal de entrada foi revendido no mercado externo e interno, o que seria suficiente para rebater as alegações da autoridade fiscal e da DRJ de que todas as mercadorias seriam destinadas ao mercado nacional.

A decisão recorrida assim dispôs:

"Portanto, o Recof, em resumo, trata-se de um regime de entreposto aduaneiro onde o contribuinte pode importar com suspensão da exigibilidade dos tributos devidos mercadorias destinadas a comporem produtos que serão posteriormente exportados.

Caso as mercadorias sejam destinadas ao mercado interno, os tributos suspensos devem ser recolhidos até o quinto dia útil do mês subsequente ao da destinação.

No caso concreto, a contribuinte destinou as mercadorias cujos insumos foram adquiridos no âmbito do Recof ao mercado interno, sendo assim os tributos passaram a ser devidos, incluídas as contribuições ao PIS e a Cofins na importação, cujo respectivo crédito foi utilizado pela empresa.

Como as mercadorias foram internalizadas, a fiscalização entendeu que o crédito somente poderia ser utilizado para descontar das contribuições devidas no mercado interno, glosando a parcela que a contribuinte vinculou ao mercado externo, porquanto o crédito referente à receita do mercado interno pode apenas ser descontado da contribuição devida.

A impugnante primeiramente alega que o custo do insumo importado é comum, não está vinculado, porque pode ser utilizado tanto na fabricação de produto destinado ao mercado ao interno como ser exportado, assim não haveria como fazer a apropriação, pois a receita ainda não foi auferida.

Todavia, esse crédito, relativo às contribuições sociais pagas na importação, somente surge com o pagamento das contribuições, pois, como restou demonstrado, as contribuições somente são devidas após a internação da mercadoria, até então havia a suspensão dos tributos.

Portanto, tal alegação é infundada, pois não há custo comum, já que nesses casos antes da internalização dos produtos ainda não existe esse tipo de crédito, pois somente nesse momento a contribuição passa a ser devida, bem assim surge o crédito, que se refere apenas às mercadorias destinadas ao mercado interno, haja vista que se fossem exportadas não haveria pagamento das contribuições.

Há um equívoco por parte da recorrente, que, na realidade, permeia toda a discussão deste processo. Nem a autoridade fiscal nem a DRJ afirmaram que todas as mercadorias adquiridas no âmbito do Recof foram destinadas ao mercado interno, mas sim que todo o crédito decorrente de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação recolhidos se vinculam a mercadorias destinadas exclusivamente ao mercado interno.

Assim, não obstante a planilha demonstrar que as aquisições, no momento em que realizadas no âmbito do Recof, não possuem destinação futura definida, não é este o momento de apropriação de crédito, pois que crédito algum há, haja vista a aquisição com suspensão dos tributos. Este crédito somente surge com o recolhimento do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, o qual somente surge com a destinação das mercadorias ao mercado interno, devidamente segregadas das destinadas ao mercado externo, por exigência normativa do Recof.

O fato de a decisão não ter se referido à planilha apresentada pela recorrente não implica a omissão de enfrentamento de razões, pois toda a argumentação da decisão afasta a tese defendida pela recorrente de que o creditamento é comum às receitas de exportação e de venda no mercado interno (embora a aquisição dos produtos houvera sido contabilizada de forma indistinta quando de sua aquisição). Ademais, não há necessidade de o julgador rebater um a um os argumentos deduzidos, bastando que a decisão seja suficientemente fundamentada, em observância do princípio do livre convencimento motivado. Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3202001.369, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano-calendário: 1987, 1990*

*NORMAS PROCESSUAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.*

Não havendo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão proferido, devem ser rejeitados os embargos opostos. Os embargos de declaração não se prestam a mera manifestação de inconformismo com a decisão prolatada ou à rediscussão dos fundamentos do julgado, uma vez que não se trata do remédio processual adequado para reexame da lide.

O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos.

Este entendimento é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, como se observa nos seguintes julgados:

Resp nº 879.944-MG (2006/0181415-0):

[...]

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso Especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Resp nº 885.454-DF (2006/0192397-7)

1. Não há que se falar em ofensa do art. 535 do CPC se o Tribunal de segundo grau resolveu a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.

[...]

EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.489.482 - RS (2014/0269406-8):

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS DE LEI INVOCADOS. SÚMULA 211/STJ. EMBARGOS DE

DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS DO ART. 535 DO CPC. PRETENSÃO DE REEXAME E ADOÇÃO DE TESE DISTINTA.

1. Não são cabíveis os embargos de declaração cujo objetivo é ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com tese distinta.

2. Não há falar em obscuridade e ausência de fundamentação no afastamento da alegada violação do art. 535 do CPC pela Corte de origem, pois, conforme explicitamente consignado no acórdão embargado, nos termos de jurisprudência do STJ, o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados, como ocorreu no caso em apreço.

Rejeita-se, portanto, a preliminar arguida e passa-se ao mérito.

Rateio para os créditos de importação vinculados às receitas de exportação, decorrentes dos recolhimentos de PIS/Pasep-Importação, quando da nacionalização dos insumos importados ao amparo do Recof.

Esclareça-se, inicialmente, que as normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições para Cofins-Importação, nos termos do artigo 14 da Lei nº 10.865/2004.

O regime aduaneiro especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado estava disposto no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002) e foi normatizado pela IN SRF nº 417/2004¹, vigente à época dos fatos, nos seguintes termos:

Decreto nº 4.543/2002:

CAPÍTULO VII

DO ENTREPOSTO INDUSTRIAL SOB CONTROLE INFORMATIZADO

Seção I

Do Conceito

Art. 372. O regime de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (Recof) é o que permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 89).

§ 1º Parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de

¹ Revogada pela IN RFB nº 757/2007 de 24/08/2001

industrialização, poderá ser despachada para consumo (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 89).

§ 2º A mercadoria, no estado em que foi importada, poderá ter ainda uma das seguintes destinações:

I - exportação;

II - reexportação; ou

III - destruição.

Seção II

Da Autorização para Operar no Regime

Art. 373. A autorização para operar no regime é de competência da Secretaria da Receita Federal, e poderá ser cancelada ou suspensa a qualquer tempo, nos casos de descumprimento das condições estabelecidas, ou de infringência de disposições legais ou regulamentares, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 90, § 1º).

Art. 374. Poderão habilitar-se a operar no regime as empresas que atendam aos termos, limites e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, em ato normativo, do qual constarão (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 90):

I - as mercadorias que poderão ser admitidas no regime;

II - as operações de industrialização autorizadas;

III - o percentual de tolerância, para efeito de exclusão da responsabilidade tributária do beneficiário, no caso de perda inevitável no processo produtivo;

IV - o percentual mínimo da produção destinada ao mercado externo;

V - o percentual máximo de mercadorias importadas destinadas ao mercado interno no estado em que foram importadas; e

VI - o valor mínimo de exportações anuais.

[...]

Seção III

Do Prazo e da Aplicação do Regime

Art. 375. O prazo de suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação será de até um ano, prorrogável por período não superior a um ano.

[...]

Art. 376. A normatização da aplicação do regime é de competência da Secretaria da Receita Federal, que disporá

quanto aos controles a serem exercidos (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 90, § 3º).

Seção IV

Da Exigência de Tributos

Art. 377. Findo o prazo fixado para a permanência da mercadoria no regime, serão exigidos, em relação ao estoque, os tributos suspensos, com os acréscimos legais cabíveis (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 90, § 2º).

Parágrafo único. O disposto no caput não dispensa o cumprimento das exigências legais e regulamentares para a permanência definitiva da mercadoria no País.

Art. 378. Os resíduos decorrentes do processo produtivo poderão ser:

I - destruídos, sem exigência de tributos, caso não se prestem à utilização econômica; ou

II - despachados para consumo, com o pagamento de tributos, tendo como base de cálculo o valor que lhes for atribuído em laudo técnico específico, e com a alíquota fixada para a mercadoria correspondente.

Art. 379. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá a forma e o momento para o cálculo e para o pagamento dos tributos.

IN SRF nº 417/2004:

Art. 1º A concessão e a aplicação do Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof) serão efetuadas de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 2º 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

[...]

Art. 22. A admissão no regime de mercadoria importada terá por base declaração de importação específica formulada pelo importador no Siscomex.

[...]

Art. 31. A aplicação do regime se extingue com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:

I - exportação:

a) de produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;

b) da mercadoria no estado em que foi importada;

c) da mercadoria nacional no estado em que foi admitida; ou

d) de produto ao qual a mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial, tenha sido incorporada;

II - reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime sem cobertura cambial;

III - transferência de mercadoria para outro beneficiário, a qualquer título;

IV - despacho para consumo:

a) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime e incorporadas a produto acabado; ou

b) da mercadoria no estado em que foi importada;

V - destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro; ou

VI - retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, ou após incorporação a produto acabado, obedecido ao disposto na legislação específica

[...]

Art. 36. Os resíduos do processo produtivo poderão ser exportados ou despachados para consumo, mediante o recolhimento dos tributos devidos na importação, ou destruídos.

§ 1º Os resíduos para os quais a beneficiária não tenha controle de suspensão de tributos na forma do ato a que se refere o art. 52, despachados para consumo, terão os seus tributos devidos calculados com base na mercadoria geradora de resíduo que tenha, na importação, o maior somatório de tributos com exigibilidade suspensa, por quilograma, consideradas as últimas importações registradas.

§ 2º O beneficiário deverá separar fisicamente os resíduos para os quais tenha controle na forma do ato a que se refere o art. 52 dos demais resíduos.

[...]

Art. 37. No caso de destinação para o mercado interno, o recolhimento dos tributos com exigibilidade suspensa, correspondentes às mercadorias importadas, alienadas no mesmo estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, ou aplicadas em serviço de recondição, manutenção ou reparo, deverá ser efetivado até o quinto dia útil do mês subsequente ao da destinação,

mediante o registro de DI na unidade da SRF que jurisdicione o estabelecimento importador.

§ 1º O IPI com exigibilidade suspensa, relativo às aquisições no mercado interno, será apurado e recolhido na forma da legislação de regência.

§ 2º A declaração a que se refere o caput será desembaraçada automaticamente pelo Siscomex.

[...]

Art. 38. Findo o prazo estabelecido para a vigência do regime, os tributos com exigibilidade suspensa, incidentes na importação, correspondentes ao estoque, deverão ser recolhidos com o acréscimo de juros e multa de mora, calculados a partir da data do registro da admissão das mercadorias no regime.

§ 1º Na hipótese deste artigo, para efeito de cálculo dos tributos devidos, as mercadorias constantes do estoque serão relacionadas às declarações de admissão no regime ou às correspondentes Notas Fiscais de aquisição no mercado interno, inclusive de transferência entre beneficiários, com base no critério contábil PEPS.

§ 2º O pagamento dos tributos e respectivos acréscimos legais, quando espontâneo, não dispensa o registro da DI e o cumprimento das demais exigências regulamentares para a permanência definitiva das mercadorias no País.

CONTROLE DO REGIME

Art. 45. O controle aduaneiro de entrada, permanência e saída de mercadorias no regime, inclusive em decorrência de substituição do beneficiário ou de movimentação com base em Ambra, será efetuado com base no sistema informatizado a que se refere o inciso III do art. 5º,² integrado aos respectivos controles corporativos e fiscais da empresa interessada.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação fiscal.

Art. 46. O sistema informatizado a que se refere o art. 45 estará sujeito a auditoria, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 239, de 6 de novembro de 2002.

[...]

² Art. 5º Para a habilitação de que trata o art. 4º, a empresa deverá:

[...]

III - dispor de sistema informatizado de controle de entrada, permanência e saída de mercadorias, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com exigibilidade suspensa, integrado aos sistemas corporativos da empresa no País, com livre e permanente acesso da SRF; e

Art. 47. O sistema informatizado do beneficiário habilitado deverá contemplar ainda:

I - o registro de dados sobre as importações autorizadas no regime realizadas por fornecedores, até a entrada no seu estabelecimento;

II - o registro de dados de importações em outros regimes aduaneiros especiais e de aquisição no mercado interno de partes e peças utilizadas na fabricação de produto ou aplicadas na prestação de serviços industriais;

III - o controle do valor dos tributos com exigibilidade suspensa, relacionada às entradas ou transferências de regime de mercadorias importadas, referenciados aos seus documentos de origem, bem assim das formas de extinção das correspondentes obrigações tributárias; e

IV - a demonstração de cálculo dos tributos relativos aos componentes de produtos transferidos para outros beneficiários, vendidos no mercado interno ou exportados.

Art. 48. O controle de extinção dos créditos com exigibilidade suspensa em decorrência da aplicação de outros regimes aduaneiros especiais também observará o critério PEPS, em harmonia com as entradas e saídas de mercadorias.

§ 1º - O sistema de controle informatizado deverá registrar os inventários de partes e peças existentes em estoque ou na linha de produção antes do início das operações no regime.

§ 2º - O disposto no § 1º, para o caso de mercadorias admitidas em regime aduaneiro especial, requer, ainda, a vinculação dos estoques existentes aos respectivos documentos de entrada.

§ 3º - A exportação de produto, a reexportação de mercadoria admitida no regime ou a prestação de serviço a cliente sediado no exterior, utilizando mercadorias admitidas no regime de que trata esta Instrução Normativa e em outros regimes suspensivos, enseja a baixa simultânea dos correspondentes tributos com exigibilidade suspensa.

A recorrente foi autorizada a operar o regime aduaneiro especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado para a Indústria Automotiva (Recof Automotivo) pelo Ato Declaratório Executivo SRF nº 8/2004, parcialmente, transcrito abaixo:

Art. 1º Fica a empresa Caterpillar Brasil Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 61.064.911/00001-77, situada na Rodovia Luiz de Queiroz, Km 157, s/nº, Distrito Unileste - Piracicaba/SP, autorizada a operar o regime aduaneiro especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado para a Indústria Automotiva (Recof Automotivo).

Art. 2º A autorização referida no art. 1º somente permite a admissão, no Recof Automotivo, de mercadorias estrangeiras destinadas às operações de industrialização dos produtos

relacionados no Anexo I à Instrução Normativa SRF nº 254, de 11 de dezembro de 2002.

[...]

Art. 5º *A admissão de mercadoria no Recof Automotivo dar-se-á com ou sem cobertura cambial e terá por base declaração de importação específica, formulada pela autorizada no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex, na forma estabelecida na Instrução Normativa SRF nº 254, de 2002.*

Art. 6º *O recolhimento dos tributos suspensos, correspondentes às mercadorias importadas e destinadas ao mercado interno, no estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, deverá ser efetivado até o quinto dia útil do mês subsequente ao da destinação, mediante o registro da declaração de importação na DRF/Piracicaba.*

Art. 7º *A autorizada fica obrigada a disponibilizar os relatórios previstos no ADE Conjunto COANA/COTEC nº 1, de 14 de novembro de 2001, de conformidade com o disposto no art. 49 do ADE Conjunto COANA/COTEC nº 2, de 26 de setembro de 2003.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo:

I - não dispensa a autorizada de apresentar relatório de apuração anual, que demonstre o cumprimento dos compromissos de que trata o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 254, de 2002; e

II - não exclui a realização de outros procedimentos fiscais pertinentes.

[...]

Art. 10. *Este ato entra em vigor na data de sua publicação.*

Verifica-se que o art. 6º do referido ato determinava o recolhimento dos tributos suspensos correspondentes às mercadorias importadas e destinadas ao mercado interno, no estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, mediante o registro da corresponde Declaração de Importação.

Já seu art. 7º determinava a disponibilização de relatórios previstos no Ato Declaratório Executivo Conjunto COANA/COTEC nº 1/2001, revogado pelo ADE Conjunto Coana/Cotec nº 2/2003, o qual especificou os requisitos técnicos para o sistema informatizado de controle aduaneiro. O ADE Conjunto Coana/Cotec nº 2/2003 especificou em seu item 3.7, os requisitos para o controle de suspensão dos tributos incidentes na importação, cujo teor transcreve-se:

3.7 - Suspensão de Tributos

Art. 27 . *O controle de suspensão do II e do IPI vinculado à importação e do IPI relativo à aquisição de mercadoria nacional deverá ser feito de modo integrado ao controle de entrada e saída de mercadoria, e abrangerá os valores dos*

tributos e as quantidades de mercadorias em estoque e terá por base os documentos fiscais e aduaneiros pertinentes, e a RTM³ quando for o caso.

§ 1º Cada tributo objeto do controle de que trata este artigo terá quatro contas - "Calculado", "Suspenso", "Devido" e "Extinto" - que serão registradas segundo o método contábil de partidas dobradas.

§ 2º As contas de tributo "Suspenso" serão desdobradas em nível de part number⁴ e cada um terá também uma correspondente conta de quantidade para registrar entrada e saída - crédito e débito - de mercadoria objeto do controle de suspensão.

§ 3º O controle de suspensão de que trata este artigo deverá ser estendido para registrar outros tributos ou contribuições administrados pela SRF que vierem a incidir sobre as operações e, a critério do beneficiário do regime, poderá ser utilizado também para controlar o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e o Adicional de Frete de Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

[...]

Art. 28. Os lançamentos nas contas referidas no artigo anterior deverão ser escriturados em ordem cronológica e obedecerão as seguintes regras:

I - pela importação de mercadoria com suspensão de tributos, aquisição de mercadoria nacional de outro beneficiário do Recof que contenha mercadorias admitidas nesse regime, ou pela aquisição de mercadoria nacional com IPI suspenso, será feito:

a) débito na conta "Calculado" e crédito na conta "Suspenso" do pertinente part number; e

b) crédito na correspondente conta de quantidade;

³ Relação de Transferência de Mercadoria

O registro da transferência de mercadoria entre ambos, correspondente à entrada ou saída em seus estoques, terá por base a emissão informatizada da pertinente RTM e deverá apresentar contrapartida simultânea em ambos sistemas de controle

⁴ Art. 12. O controle de estoque de mercadoria admitida no regime de entreposto aduaneiro para fins de aplicação nas operações previstas nos incisos II e III do art. 5º da IN SRF nº 241, de 6 novembro de 2002, bem assim o de componente adquirido no mercado nacional para o mesmo fim, será feito de forma integrada ao correspondente controle exercido pelo estabelecimento industrial instalado no recinto alfandegado de uso público, que receba a mercadoria para industrialização.

§ 1º O registro da transferência de mercadoria entre ambos, correspondente à entrada ou saída em seus estoques, terá por base a emissão informatizada da pertinente RTM e deverá apresentar contrapartida simultânea em ambos sistemas de controle.

§ 2º A RTM terá numeração seqüencial única para o recinto, com sete dígitos mais um dígito verificador, correspondendo os dois primeiros ao ano da transferência e outros cinco à seqüência numérica sem repetição e terá como sede de registro e arquivo o sistema informatizado do recinto alfandegado de uso público.

§ 3º Cada mercadoria, identificada pelo seu part number, será indexada na RTM a um número seqüencial de item, iniciando sempre pelo numeral "0001".

II - quando do despacho para consumo de mercadoria importada admitida com suspensão, inclusive de seu resíduo, ou venda para o mercado doméstico de mercadoria nacional recebida com suspensão, inclusive de seu resíduo, ou do registro de saída relativamente à constatação de falta de mercadoria importada admitida no regime, será feito:

- a) débito na conta "Suspenso" do pertinente part number e crédito na conta "Devido"; e*
- b) débito na correspondente conta de quantidade.*

III - pela venda de mercadoria nacional admitida no regime de entreposto aduaneiro com suspensão de IPI, em retorno para o mercado interno, será feito:

- a) débito na conta "Suspenso" do pertinente part number e crédito na conta "Devido"; e*
- b) débito na correspondente conta de quantidade;*

IV - quando da exportação de mercadoria no mesmo estado em que importada, inclusive de seu resíduo, será feito:

- a) crédito na conta "Extinto" e débito na conta "Suspenso" do pertinente part number; e*
- b) débito na correspondente conta de quantidade;*

V - pela exportação de mercadoria produzida pelo estabelecimento com componente(s) importado(s) e ou nacional(is), ou pela venda ou transferência definitiva de mercadoria para outro beneficiário do regime, será feito:

- a) crédito na conta "Extinto" e débito na(s) conta(s) "Suspenso" do(s) pertinente(s) part number do(s) componente(s) importado(s) e ou nacional(is);*
- b) débito na(s) correspondente(s) conta(s) de quantidade;*

VI - pela baixa relativa à perda de mercadoria até o limite admitido na habilitação:

- a) crédito na conta "Extinto" e débito na conta "Suspenso" do pertinente part number;*
- b) débito na correspondente conta de quantidade;*

VII - pela baixa relacionada à destruição de mercadoria admitida no regime sem cobertura cambial, ou de seu resíduo:

- a) crédito na conta "Extinto" e débito na conta "Suspenso" do pertinente part number; e*
- b) débito na correspondente conta de quantidade;*

VIII - pela baixa relacionada à destruição de mercadoria admitida no regime com cobertura cambial, ou de seu resíduo:

a) crédito na conta "Devido" e débito na conta "Suspenso" do pertinente part number; e

b) débito na correspondente conta de quantidade;

IX - pela destinação ao mercado interno, em caráter definitivo, de mercadoria obtida pela desmontagem de outra mercadoria importada admitida no regime:

a) débito na conta "Calculado" e crédito na conta "Devido" da pertinente NCM ou part number referido ao respectivo registro de desmontagem; e

b) débito na correspondente conta de quantidade.

X - quando do pagamento da obrigação tributária, débito na conta "Devido" e crédito na conta "Extinto";

XI - pela expiração do prazo de suspensão:

a) débito na correspondente conta "Suspenso" do pertinente part number e crédito na conta "Devido";

b) débito na correspondente conta de quantidade, ao qual deverá corresponder um crédito nos estoques de mercadoria nacionalizada.

§ 1º O registro de débito/crédito referido nos incisos do caput, além das informações de valor e ou quantidade, deverá conter:

[...]

§ 3º O débito na conta "Suspenso" de qualquer part number, bem assim na respectiva conta de quantidade, obedecerá ainda às regras:

I - será registrado apenas na data do correspondente embarque na hipótese de exportação, do registro da DI para consumo na hipótese de nacionalização de produto estrangeiro, ou da efetiva saída do estabelecimento em se tratando de destinação ao mercado interno de produto nacional;

II - o débito de tributo suspenso corresponderá à proporção da quantidade debitada, pela apropriação do respectivo saldo em cada DA/adição/item na hipótese de produto importado, ou de cada nota fiscal/item em se tratando de produto nacional, com obediência ao critério contábil PEPS;

III - para a mercadoria aplicada em produto industrializado pelo estabelecimento industrial situado em recinto alfandegado, o débito será feito mediante apropriação das quantidades de produto importado relacionadas nas RTM de transferência do estabelecimento industrial para o recinto alfandegado de uso público; e

IV - as RTM referidas no inciso anterior serão apropriadas pelo critério PEPS por ocasião das exportações ou de

colocação no mercado nacional, mantida a correspondência com o produto industrializado exportado.

[...]

Dispõe ainda o item 3.9, artigos 30 e 31:

3.9 - Controles Contábeis e Corporativos

Art. 30. O sistema de controle informatizado do estabelecimento industrial ou prestador de serviços, beneficiário de regime aduaneiro suspensivo de que trata este ADE, deverá se integrar aos controles contábeis, por meio dos registros de compras de mercadorias nacionais ou importadas, bem assim por meio do registro das vendas para o mercado interno ou exportações de produtos acabados.

[...]

Art. 31. O sistema de controle informatizado do estabelecimento industrial ou prestador de serviços, beneficiário de regime aduaneiro suspensivo de que trata este ADE, deverá se integrar aos demais sistemas corporativos, especialmente os que controlem almoxarifados e produção.

Depreende-se que todo o controle da suspensão dos tributos pressupõe a segregação dos tributos suspensos que passam para a condição de “devidos” dos tributos suspensos que passam para a condição de “extintos”. É esta segregação exigida pelo ADE Conjunto Coana/Cotec nº 2/2003 que possibilita a aplicação do artigo 6º⁵ do ADE SRF nº 8/2004, acima mencionado, em conformidade com as disposições da IN SRF 417/2004.

No sentido de se determinar a vinculação dos recolhimentos de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, a fiscalização lavrou o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 05, com o seguinte teor:

“Considerando que o sujeito passivo está autorizado a operar o regime aduaneiro especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado para a Indústria Automotiva (Recof Automotivo), podendo importar insumos com os tributos suspensos, sendo devidos os recolhimentos em caso de destinação ao mercado interno, deverá, em relação aos valores declarados nos campos “Créditos a Descontar na Importação — PIS/Pasep Pago” e “Créditos a Descontar na Importação — Cofins Paga” dos DACON e dos Demonstrativos de Cálculo dos Créditos do período 4º trimestre de 2004 até o 4º trimestre de 2005, atender o seguinte:

1) Sendo estes valores integralmente referentes às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins pagas em função da nacionalização, ou seja, destinação ao mercado interno de insumos, ou de produtos industrializados aos quais estes insumos sejam

⁵ O recolhimento dos tributos suspensos, correspondentes às mercadorias importadas e destinadas ao mercado interno, no estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, deverá ser efetivado até o quinto dia útil do mês subsequente ao da destinação, mediante o registro da declaração de importação

incorporados, adquiridos dentro do regime do Recof, originalmente com suspensão de tributos, apenas informar o fato;

2) Sendo os valores compostos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins pagas em função da nacionalização de insumos adquiridos dentro do regime do Recof, originalmente com suspensão de tributos, e de contribuições pagas em função de aquisição de insumos fora do citado regime, com incidência de tributos, apresentar arquivos Excel de PIS/Pasep e Cofins pagos na Importação, distintos para cada situação a seguir, sujeito à comprovação posterior: a) de insumos adquiridos sob o regime do Recof e nacionalizados; b) de insumos adquiridos fora do regime e destinados exclusivamente ao mercado interno; c) de insumos adquiridos fora do regime e destinados exclusivamente ao mercado externo; d) de insumos adquiridos fora do regime, comuns às receitas dos mercados externo e interno.”

Em resposta, a recorrente informou:

“A Intimada informa que os valores declarados nos campos "Créditos a Descontar na Importação - PIS/Pasep Pago" e "Créditos a Descontar na Importação - Cofins Paga" dos DACONs e dos Demonstrativos de Cálculo dos Créditos do período 4.º Trimestre de 2004 até o 4.º trimestre de 2005, referem-se às Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS pagas (vide Anexos I e II), em decorrência de nacionalização de:

a) Mercadorias importadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, empregadas em produtos cujo destino final foi o mercado doméstico.

b) Regime Comum de Importação referente a mercadorias importadas e empregadas na produção de geradores, cujo destino final foi o mercado doméstico.

c) Regime Comum de Importação referente a peças de reposição para geradores, cujo destino final foi o mercado doméstico, no mesmo estado em que foram importadas.

d) Regime Comum de Importação referente a peças de reposição para máquinas, cujo destino final foi o mercado doméstico, no mesmo estado em que foram importadas.

e) Mercadorias importadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Depósito Especial - DE, mais especificamente peças de reposição, cujo destino final foi o mercado doméstico, no mesmo estado em que foram importadas.”

Constata-se que a recorrente confirmou que os recolhimentos de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação referiam-se à destinação das mercadorias importadas ao mercado interno e não às exportações.

De todo o exposto, conclui-se que não procedem as alegações da recorrente quanto à aplicação do método do rateio previsto no §8º, uma vez que o recolhimento de Cofins-Importação pressupõe a vinculação à destinação ao mercado interno, conforme normatizado pelo Recof. A própria sistemática do Recof, diversamente do que defende a recorrente, determina a segregação das mercadorias importadas e dos tributos suspensos respectivos, estabelecendo requisitos técnicos e formais para implantação de sistema informatizado, visando o controle dos tributos suspensos e da destinação de cada mercadoria.

Destarte, os tributos suspensos relativos às mercadorias reexportadas ou utilizadas na fabricação de produto exportado se tornam extintos, implicando, por conseguinte, a inexistência de pagamento de Cofins-Importação, incidindo, consequentemente, a vedação quanto à possibilidade de creditamento relativo à importação das mercadorias vinculadas às exportações, uma vez que o comando do artigo 15, §1º determina a efetividade de pagamento das contribuições para que as hipóteses de creditamento previstas nos incisos do *caput* possam gerar créditos, conforme transcreve-se abaixo:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

[...]

§ 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.

Por outro lado, discorda-se da recorrente quanto à alegação de que o art. 17º da Lei nº 11.033/2004 propiciaria a manutenção de créditos em operações desoneradas no âmbito do Recof. É que tal artigo não estabelece novas hipóteses de creditamento, mas apenas permite que se mantenham os créditos apuráveis segundo os dispositivos legais regentes da matéria, como os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, bem como o artigo 15 da Lei nº 10.865/2004. O artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 elucida o entendimento:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela

⁶ Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Assim, não obstante o art. 17 permitir o creditamento em relação a saídas desoneradas, é necessário que os pressupostos previstos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 sejam observados, especialmente o §1º acima que condiciona o creditamento à existência de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação efetivamente pagas. Entretanto, o Recof estipula que os tributos suspensos relativos às mercadorias destinadas ao exterior são extintos, baixados no dizer do §3º do artigo 48 da IN SRF nº 417/2004, ou seja, não há qualquer recolhimento de PIS/Pasep-Importação ou Cofins-Importação vinculados às receitas de exportação. Dito de outro modo, se todas as mercadorias importadas no âmbito do Recof fossem destinadas ao mercado externo, implicando a baixa dos tributos suspensos, não haveria qualquer crédito a ser aproveitado.

Desta forma, agiu a fiscalização com acerto, quando efetuou a glosa por entender que a contribuição paga vinculava-se às mercadorias importadas revendidas no mercado interno ou utilizadas em produto vendido no mercado interno

Por fim, quanto à exclusão de multas e juros de mora, por observância das normas de preenchimento do Dacon, verifica-se, de fato, que a recorrente não observou a premissa das instruções de preenchimento, qual seja, a existência de custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e às de venda no mercado interno, sobre os quais aplicar-se-ia um dos métodos de vinculação previstos no §8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (rateio proporcional ou apropriação direta, à sua escolha). No caso aqui tratado, os créditos decorrentes dos recolhimentos de PIS/Pasep-Importação no âmbito do Recof não são comuns às duas receitas, mas apenas às de venda no mercado interno. Assim, não se trata da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Pontue-se, ainda, que as alegações quanto ao artigo 35 da Lei nº 12.058/2009 em nada influenciam a decisão, pois tal artigo trata de segregação dos créditos da não-cumulatividade e não da segregação realizada no âmbito do Recof, a qual fundamentou a vinculação específica entre os créditos de importação decorrentes dos recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins-Importação e as receitas de venda no mercado interno.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 13888.002709/2005-76
Acórdão n.º **3302-002.946**

S3-C3T2
Fl. 21

CÓPIA