



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

Processo n° 13906.000195/2005-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-001.957 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 02 de setembro de 2011
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS
Recorrente MADISON GARDEN COMERCIAL E TRADING DE PRODUTOS ALIMENTICIOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Período de Apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PERCENTUAIS DE RECEITAS DE VENDAS DE EXPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA TOTAL.

As receitas financeiras relativas à variação cambial ativa são classificadas como receitas de exportação. Assim, para fins do rateio proporcional dos créditos, devem ser consideradas não apenas no total global das receitas auferidas pela empresa, mas também nas receitas decorrentes de operações com o mercado externo, interferindo, portanto, em ambos os percentuais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

[assinado digitalmente]
Alexandre Kern - Presidente.

[assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Kern (presidente), Hélcio Lafetá Reis, Belchior Melo de Sousa, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ do Rio de Janeiro II que indeferiu o direito creditório declarado pelo contribuinte, por entender que não teria sido corretamente observada a regra do rateio proporcional prescrita no art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003

A ora Recorrente apresentou Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS, cumulado com pedido de compensação, apurados sob o regime não-cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2005, decorrentes de operações de exportação.

Em 10.09.07, o contribuinte foi intimado do Despacho Decisório que homologou parcialmente a compensação declarada com base no Parecer SAORT/DRF/LON nº 335/2007 e no Termo de Informação Fiscal, para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 231.690,78 e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido. Sinteticamente, foram os seguintes os fundamentos que embasaram a decisão:

- a) A empresa industrializa, comercializa e exporta carne de eqüinos e derivados, classificação fiscal 0205.00.0000, tributada à alíquota zero;
- b) As Leis de regência definem como base de cálculo do PIS e da COFINS o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil e dispõem que o total de receitas compreende a receita bruta de vendas e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica;
- c) As mesmas leis excetua algumas receitas da incidência das contribuições ou autorizam sua exclusão da base de cálculo, como é o caso das **variações cambiais ativas**. Embora tais receitas não afetem o valor apurado das contribuições, alteram a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa;
- d) Da análise dos documentos apresentados, memória de cálculo do DACON e balancetes de verificação, verifica-se que a empresa adotou o método de rateio proporcional para apuração de seus créditos vinculados à receita de exportação;
- e) Tendo em vista que só é passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições o crédito apurado em operações com o mercado externo, torna-se indispensável apurar a participação percentual das receitas brutas de exportação e de operações no mercado interno em relação à receita bruta total, conforme quadro demonstrativo constante do Termo;
- f) A diferença entre os percentuais apurados pelo contribuinte e pela auditoria não implica modificação no montante dos créditos da empresa, mas apenas redistribuição de parte do valor dos créditos vinculados às exportações para os créditos do mercado interno;
- g) O contribuinte utilizou indevidamente, parte proporcional às receitas de exportação, do crédito presumido de atividade agroindustrial, matéria prima adquirida de pessoas físicas, quando este crédito somente pode ser utilizado na compensação com débitos de PIS e COFINS no mercado interno, não gerando direito ao ressarcimento (art. 8º, II da IN 660/2006);

- h) Às fls. 53/54 foram elaborados o demonstrativo de apuração do crédito de PIS e COFINS, com a utilização dos percentuais ajustados, e o demonstrativo de controle de utilização dos créditos no mês;
- i) Os documentos fiscais relativos às aquisições de insumos e outros custos/despesas que originaram os créditos de PIS e COFINS foram verificados por amostragem, constatando-se que estão de acordo com as formalidades legais e devidamente escriturados nos livros fiscais/contábeis;
- j) A diferença no saldo credor da COFINS não-cumulativa se dá em virtude da alteração da proporcionalidade entre receita Bruta e Receita de Exportação aplicada na apropriação dos custos de vendas no mercado interno e exportação e da exclusão do percentual de exportação nas aquisições de matéria prima junto às pessoas físicas.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade requerendo a reforma de decisão, com base nos seguintes argumentos:

- a) No parecer contestado, foram incluídas as variações monetárias para fins de apuração da participação das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas. Porém, referidos valores não podem ser considerados, mas somente as receitas de vendas e serviços prestados pela requerente objeto de seu estatuto social;
- b) O PIS e COFINS incidem somente sobre receitas consideradas as vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza, conforme entendimento firmado pelo STF;
- c) O conceito de faturamento está relacionado com o ato de faturar ou emitir fatura;
- d) Relativamente ao mercado interno, entendeu a fiscalização que o saldo credor do PIS e da COFINS não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições, mas somente ser deduzidos das contribuições incidentes nas vendas tributadas no mercado interno;
- e) A legislação autoriza que a empresa mesmo tendo parte de venda de produtos no mercado nacional efetue o pedido de ressarcimento e/ou compensação com outros tributos e contribuições administrados pela SRF;
- f) A não concessão do direito de ressarcir e/ou compensar referido saldo credor com outros tributos e contribuições encontra-se na realidade tornando as referidas contribuições cumulativas;
- g) A norma contida no inciso II, § 2º do art. 6º da Lei 10.833/03 e inciso II, § 2º, art. 5º da Lei 10.637/02 autoriza a utilização do crédito escritural decorrente da regra da não-cumulatividade do PIS e da COFINS para compensação com débitos próprios, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF e/ou o seu ressarcimento em dinheiro;

- h) No caso em exame, deve-se aplicar o regime de compensação estatuído pelo art. 74 da Lei 9.430/96;
- i) Possuindo o direito ao ressarcimento do saldo credor de PIS e da COFINS proveniente das operações com o mercado interno, não existe o que se falar em recálculo do pedido de ressarcimento em razão da nova apuração da participação percentual das receitas de exportação em relação à receita bruta total;
- j) As operações da Requerente são predominantemente exportações e, portanto, não autorizar o ressarcimento do PIS e COFINS relativamente às operações com o mercado interno é o mesmo que estar o contribuinte exportando impostos/contribuições para o exterior;
- k) Ademais, à Requerente não restaria outra possibilidade de utilização de seus créditos, porquanto encontra-se desonerada em suas operações de venda ao exterior, sendo ínfima a destinação de sua produção no mercado interno;

A DRJ do Rio de Janeiro II julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em decisão que ficou assim ementada:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO.

Somente os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação podem ser utilizados para dedução do valor da contribuição a recolher, ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Se não for possível essa utilização ao final de cada trimestre do ano civil, pode ser feito o pedido de seu ressarcimento em dinheiro na forma da lei vigente.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PERCENTUAIS DE RECEITAS DE VENDAS DE EXPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA TOTAL.

As receitas financeiras e as demais receitas auferidas no mês compõem a receita bruta total, para fins do rateio dos créditos associados às operações de exportação em relação às operações no mercado interno.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Conselho, repetindo as razões apresentadas em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, o deferimento parcial do crédito pleiteado pelo ora Recorrente se deu por duas razões fundamentais: (i) alteração, promovida pela autoridade fiscal, na proporcionalidade entre a Receita de Exportação e a Receita Bruta Total, aplicada na apropriação dos custos de vendas no mercado interno e externo, em face da não inclusão da variação cambial ativa no cálculo da receita bruta total; e (ii) exclusão, no cálculo dos créditos no mercado externo, do crédito presumido de atividade agroindustrial calculado sobre as aquisições de matéria prima junto a pessoas físicas.

A despeito disso, a presente análise recairá exclusivamente sobre o primeiro argumento, uma vez que o segundo não foi contestado pelo contribuinte, quer na sua Manifestação de Inconformidade, quer no Recurso Voluntário.

Resta, portanto, verificar a correção do método utilizado pela autoridade fiscal para promover o rateio proporcional dos custos, com base nos percentuais de participação da receita de exportação e da receita bruta total.

Neste ponto, alega a fiscalização que, ainda que algumas receitas estejam excluídas da incidência da COFINS, elas devem ser consideradas no caso concreto, uma vez que alteram a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa. Mais adiante, esclarece que as receitas provenientes de variações cambiais ativas se enquadram perfeitamente dentre essas receitas, na medida em que são consideradas receitas financeiras, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, não sendo objeto de percussão do tributo apenas em face da existência de regra isenção.

Do outro lado, defende a ora Recorrente que nos termos determinados pela Lei nº 10.833/2003, não é possível contemplar as variações cambiais ativas para fins de determinação da receita bruta total, razão pela qual concluiu que não estaria correto o valor da receita bruta total identificado pela fiscalização.

Pois bem. Definida a controvérsia, deve-se analisar as normas que regulam o método de rateio proporcional dos custos, na hipótese de a pessoa jurídica realizar operações no mercado interno e externo. Como bem colocado na decisão recorrida, em casos com este, a legislação determina seja observada a mesma regra que fixa o método para distribuição e apropriação de custos quando a pessoa está sujeita à incidência não-cumulativa apenas em relação a parte de suas receitas. Senão Vejamos:

Lei nº 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos

vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Este dispositivo legal foi regulamentado pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404/04, que assim dispôs:

Art. 6º A contribuição não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior; (...)

Art. 20. Nas hipóteses dos incisos I, II e III do art. 6º, a pessoa jurídica vendedora pode utilizar os créditos, apurados na forma dos arts. 8º, 10 e 11, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; e

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano calendário, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no caput, pode solicitar o seu ressarcimento, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º O disposto no caput e no § 1º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observados os métodos de apropriação previstos no art. 21. (...)

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea b do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

§ 4º O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

Como é possível verificar da leitura dos enunciados normativos acima transcritos, para o cálculo do crédito, o contribuinte pode optar (i) pelo o método de apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou (ii) pelo método de rateio proporcional, previsto no artigo 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/03. Tendo em vista que a Recorrente adotou a opção (ii), para a apuração do valor a ser ressarcido, deveria ser aplicado sobre os custos, despesas e encargos comuns, a relação percentual calculada mensalmente entre a receita proveniente de exportação e a receita bruta total auferida.

E a divergência posta nos presentes autos, refere-se justamente à composição do valor da receita bruta total, o que, a princípio, impactaria na apuração do percentual de receita de exportação. Com efeito, discordam Fisco e contribuinte quanto à necessidade de incluir os valores relativos à variação cambial ativa na determinação da receita bruta total.

Olvidam-se, todavia, que, no caso concreto, a inclusão dos referidos valores na apuração da receita bruta total deve ser, necessariamente, acompanhada de sua consideração no cálculo da receita bruta de exportação. E a razão para isto é clara: a variação cambial ativa em questão, mesmo tendo natureza de receita financeira (não operacional), se enquadra como receita de exportação, na medida em que decorre, ainda que indiretamente, de vendas realizadas com o mercado externo.

Assim, se por um lado é certo que essas quantias devem ser consideradas no cálculo da receita bruta total, por outro, é necessária a sua inclusão dentre as receitas de exportação, o que gera uma proporção maior dos custos de exportação e não menor, como pretende fazer crer o Fisco. Ou seja, o correto seria a sua consideração nas duas variáveis (receita bruta total e receita de exportação) o que, no fim, resultará na identificação de proporção relativa às receitas de exportação maior do que a indicada pelo contribuinte.

Com efeito, como referidos valores foram percebidos exclusivamente por conta da liquidação de contrato que tem por objeto a venda de produtos para o exterior, num contexto de valorização do real frente à moeda estrangeira, não há qualquer razão jurídica para

considerá-los como receitas auferidas no mercado interno. A mera circunstância dessas quantias se enquadrarem também como receita financeira não compromete a esta conclusão, já que o que é relevante para a presente classificação (receitas de exportação ou não) é apenas a sua origem: se provenientes de operações realizadas no mercado interno ou externo, não o fato de decorrem de atividades típicas ou não (operacionais ou não operacionais → financeira).

Portanto, o que se percebe no caso em análise é uma verdadeira confusão da Autoridade Fiscal, confirmada pela Autoridade Recorrida, no sentido de proceder à presente classificação. Afinal, é flagrante a mistura dos critérios de *discrimen* (auferida no mercado interno ou não X operacional ou não), o que resultou em classificação manifestamente equivocada, comprometendo a correção dos percentuais utilizados no rateio.

Feitas essas considerações, verifica-se que a não inclusão das receitas financeiras relativas à variação cambial ativa no cálculo da receita bruta total reduziu a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo, não o contrário, vez que elas também teriam que ser consideradas na apuração dessas específicas receitas.

Por fim, importa registrar que, mesmo que assim não o fosse, teria a Recorrente direito ao ressarcimento integral do valor pleiteado, tendo em vista que tem direito igualmente ao ressarcimento do saldo credor de COFINS proveniente das operações com o mercado interno. Com efeito, apesar de o seu pedido fazer menção à IN SRF 379/03, à época do protocolo esta instrução normativa já havia sido revogada pela IN SRF 460/04, a qual passou a autorizar, em seu art. 21, o ressarcimento de créditos relativo aos custos, despesas e encargos efetuados com suspensão do imposto, isenção ou alíquota zero, como é o caso das operações realizadas pela Recorrente (carne de equinos e derivados, classificação fiscal 0205.00.0000, tributada à alíquota zero)

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao presente recurso voluntário.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé