



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13909.720125/2013-09  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3302-014.010 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2024  
**Embargante** CIA IGUAÇU E CAFÉ SOLÚVEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

Inexistindo obscuridade, omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se a rejeição dos Embargos de Declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração opostos contra o acórdão nº 3302-013.200 que, unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013 NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 12.599/2012. CAFÉ. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. INSUMOS. ELABORAÇÃO DE PRODUTOS DAS POSIÇÕES 0901.2 E 21.01.1 DA TIPI. A partir de 01/01/2012 não mais se**

aplica a possibilidade de creditamento com base no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, relacionado à elaboração dos produtos das posições 0901.2 e 21.01.1 da Tipi, sendo permitido o crédito presumido de acordo com o art. 6º da Lei n.º 12.599, de 2012, calculado sobre as aquisições do produto classificado na posição 0901.1 utilizado como insumo daquelas mercadorias. NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. LEI N.º 12.599/2012. PRODUTOS CLASSIFICADOS NOS CÓDIGOS 0901.1 E 0901.90.00 DA TIPI. VENDAS COM SUSPENSÃO. É vedada a apuração de créditos vinculados às receitas de vendas dos produtos classificados nos códigos 0901.1 e 0901.90.00 da Tipi sujeitas à suspensão do PIS e da Cofins. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ESTORNO. RATEIO. Correto o estorno fiscal sobre créditos presumidos vinculados ao mercado de exportação sobre a aquisição de insumos que não geram direito a crédito dessa natureza. Tratando-se de insumos comuns a bens destinados ao mercado interno e de exportação o estorno se determina mediante rateio proporcional. RESSARCIMENTO. JUROS DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA. Não incidem juros de mora sobre o crédito objeto de ressarcimento relativo ao PIS ou à Cofins.

A embargante sustenta que o acórdão padece dos seguintes vícios:

1. Erro material quanto à afirmação de que os produtos “cappuccino - TIPI 1901.90.90” e “óleo de café - TIPI 1515.90.90” foram exportados na mesma proporção do café torrado (TIPI 0901.2) e extrato de café (TIPI 2101.1), o que não é verdade, pois conforme e-fls. 139/146, o óleo de café e o cappuccino corresponderam a 0,1% das exportações;

2. Omissão acerca da fundamentação legal que permite a aplicação do rateio proporcional adotado em detrimento dos registros contábeis;

3. Omissão em relação ao artigo 152 da IN RFB n.º 2.055/21, Nota Técnica CODAR n.º 22/21, Parecer SEI N.º 3686/21/ME e dos Recursos Especiais n.º 1.035.847/RS e n.º 993.164/MG (Recursos Repetitivos), ou ao menos justifique as razões para deixar de segui-los no caso concreto.

Nos termos do despacho de admissibilidade, os embargos foram admitidos para sanar a omissão citada no item “2”.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, o despacho de admissibilidade admitiu parcialmente os embargos de declaração para sanar a omissão acerca da fundamentação legal que permite a aplicação do rateio proporcional adotado em detrimento dos registros contábeis, a saber:

Omissão acerca da fundamentação legal que permite a aplicação do rateio proporcional adotado em detrimento dos registros contábeis

A decisão fundamentou o rateio nos seguintes artigos:

“O rateio proporcional, assim, serve tão somente para materializar o disposto no comando em tela, que restringe o creditamento quando os insumos estão vinculados às receitas de exportação. Vale dizer que essa repartição proporcional é inerente ao sistema da não cumulatividade e está previsto em vários comandos da legislação (art. 3º, §§ 8º e 9º e art. 6º, § 3º da Lei 10.833, de 2003) com objetivo de aplicar o creditamento ou a possibilidade de ressarcimento a apenas uma parte da base dos créditos ou dos próprios créditos.”

Os dispositivos referidos são os seguintes:

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

[...] § 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.

§ 9o O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8 o , será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 6o A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:  
[...]

§ 3o O disposto nos §§ 1o e 2o aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8o e 9o do art. 3o .

Em recurso voluntário, a embargante afirmou que apurou o método de determinação dos créditos segundo a proporção dos custos diretamente apropriados, o que está em conformidade com a opção feita no DACON de e-fls. 26, bem como confirmado pela fiscalização:

“b) A requerente considerou como critério para determinação dos créditos no mercado interno e externo (art. 3º, §§ 8º e 9º e art. 6º, § 3º da Lei 10.833, de 2003), abaixo transcritos, a incidência com base na proporção dos custos diretamente apropriados.”

Ao que parece, a alegação da embargante em recurso voluntário é de que o rateio siga a regra do método de determinação segundo os custos diretamente apropriados e não segundo a rateio geral de receita de exportação sobre receita total, aplicado indistintamente a todos os produtos e quanto a esta alegação, de fato, o acórdão não se manifestou sobre a opção pelo método de custo apropriado diretamente.

Na fundamentação, o acórdão menciona os §8º do artigo 3º, o qual possui dois incisos, o I, tratando do custo diretamente apropriado e o II, tratando do rateio proporcional. A meu ver, a fundamentação adotada não esclarece a alegação da embargante.

Assim, admito a omissão quanto ao fundamento para afastar o método de apropriação direta e utilizar apenas o rateio de receitas.

Em que pese as razões adotadas no despacho de admissibilidade para admitir parcialmente os Embargos de Declaração, entendo inexistir a omissão suscitada pela Embargante; senão vejamos. No voto embargado, o relator adotou as razões de decidir da DRJ que, por sua vez, registrou no voto a necessidade de realizar ajustes nos registros contábeis devido ao equívoco cometido pela Embargante, que contabilizou créditos não permitidos. Esse simples fundamento é suficiente para autorizar a fiscalização, em detrimento dos registros contábeis, a reconstituir a escrita fiscal do contribuinte. Destacam-se em negrito os fundamentos utilizados no acórdão atinente às questões do rateio proporcional:

#### PROPORCIONALIDADE – CRÉDITOS PRESUMIDOS – MERCADO INTERNO - EXTERNO

Extrai-se da própria manifestação de inconformidade os contornos da situação posta em discussão.

Para o autor do procedimento fiscal, a Manifestante procedeu indevidamente o estorno apenas em relação às operações do mercado interno, quando na realidade o aproveitamento na aquisição foi feito observando os custos vinculados às vendas no mercado interno e externo. Em seu demonstrativo, o fiscal utilizou critério de proporcionalidade, sem que houvesse uma fundamentação legal, imputando o valor de crédito presumido estornado, referente às operações no mercado interno, para as operações no mercado externo. Tal procedimento resultou na glosa indevida do crédito presumido [...]

A Manifestante procedeu ao estorno dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, decorrentes da aquisição de café cru utilizado como insumo na produção de capuccino, café com leite e óleo de café, bem como a partir de 11.03.2013, de café torrado e extrato de café, nas operações no mercado interno. No que se refere às vendas de café torrado e extrato de café no mercado interno, estornou o crédito presumido da Contribuição para o PIS/PASEP no valor total de R\$ 166.580,98 no mês de março/2013. O valor estornado do crédito presumido da contribuição, em questão, resultou da aplicação da alíquota de 6,08% sobre o valor da compra de insumos utilizada no café classificado na TIPI 2101.11.10 vendido no mercado interno.

Como se vê, diferentemente do alegado pelo fiscal, a Manifestante procedeu aos ajustes de acordo com as alterações da Lei n.º. 12.839, de 2013 [...]

Sem qualquer fundamento legal, e não atendendo à realidade fática do registro contábil, o fiscal procedeu ao rateio do valor do estorno (R\$ 166.580,98), imputando a parcela de R\$ 134.481,19 (referentes às vendas de café torrado e extrato de café torrado no mercado interno) às operações no mercado externo, com vistas a diminuir do valor a ressarcir e/ou compensar com outros tributos administrados pela RFB do crédito presumido da contribuição, em destaque, nestes autos.

Portanto, não há dúvidas de que esse método utilizado pelo Fiscal é ilegal, eis que impede o aproveitamento dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, vinculados às receitas auferidas mercado externo, expressamente autorizados na legislação de regência (artigo 6º da Lei n.º 12.599, de 2012)

Percebe-se que, ao contrário do que alega a contribuinte, sua defesa é bem construída, apontada exatamente para a raiz da questão: o critério da proporcionalidade adotado pela fiscalização ao repartir, entre os créditos de mercado interno e externo, os estornos relativos aos créditos presumidos que foram apurados pela contribuinte quando da aquisição do insumo, mas que ao fim, se vincularam a operações cujo creditamento não era permitido.

Nas palavras da autoridade, a requerente considerou indevidamente o estorno apenas em relação ao mercado interno, quando na realidade o aproveitamento na aquisição foi feito observando os custos vinculados às vendas no mercado interno e externo.

Não se vê, portanto, ao contrário do alegado, obscuridade, imprecisão ou omissão quanto à referência legal na conduta da fiscalização. A própria contribuinte reconhece que o comando que sustenta a glosa é o art. 6º da Lei n.º 12.599, de 2012, na redação alterada pela MP n.º 609, de 2013 (DOU de 08/03/2012), convertida na Lei n.º 13.839, de 2013.

Confira-se a redação do dispositivo: Lei n.º 12.599, de 2012

(...)

Como condiciona o caput, o crédito concedido restringe-se às aquisições de café empregado na industrialização de produtos das posições 0901.2 e 2101.1 da Tipi destinados à exportação.

Como visto, a contribuinte adquire o insumo café cru, código 09.01.1 da Tipi, que é destinado tanto para revenda (não sujeita ao pagamento das contribuições e sem a possibilidade de creditamento), como para a industrialização de produtos que não dão direito a crédito presumido (caso do capuccino, chocolate com leite e achocolatado), ou produtos que somente dão direito a esse crédito (0901.2 e 2101.1), quando destinados ao mercado externo.

Nesse contexto, é necessário depurar do valor das aquisições de café cru, 0901.1, a proporção relativa a operações geradoras de crédito presumido.

É justamente por esse motivo que a fiscalização efetuou ajustes nos créditos presumidos apurados pela contribuinte, rejeitando os créditos presumidos de mercado interno, – e portanto, dos correspondentes estornos – cuja apuração sobre aquisição sobre café cru não é mais possível com a novel legislação e alocando o estorno contra os créditos presumidos de mercado externo na proporção do café cru adquirido e empregado em produtos cuja apuração de

créditos dessa natureza não é admitida (capuccino, chocolate com leite, achocolatado e óleo de café).

O rateio proporcional, assim, serve tão somente para materializar o disposto no comando em tela, que restringe o creditamento quando os insumos estão vinculados às receitas de exportação. Vale dizer que essa repartição proporcional é inerente ao sistema da não cumulatividade e está previsto em vários comandos da legislação (art. 3º, §§ 8º e 9º e art. 6º, § 3º da Lei 10.833, de 2003) com objetivo de aplicar o creditamento ou a possibilidade de ressarcimento a apenas uma parte da base dos créditos ou dos próprios créditos.

Conforme se observa às fls. 136, a contribuinte calculou em R\$ 2.811.212,12, as aquisições de café cru empregado na elaboração de capuccino, café com leite e óleo de café produtos que não dão direito a apuração de crédito presumido. O valor mencionado está destacado na imagem extraída da planilha preparada pela contribuinte e apresentada no curso da auditoria (fl. 136):

(...)

O estorno praticado pela contribuinte em março de 2013 corresponde à aplicação do percentual de presunção de crédito (80%) sobre a alíquota básica da Cofins (7,6%) sobre o montante de R\$ 2.811.212,12 o que dá R\$ 170.921,69, ao passo que o valor estornado pela contribuinte equivale a R\$ 166.580,98

Anota a fiscalização e indicam os balancetes juntados aos autos que o café cru adquirido serve de insumo comum à elaboração de capuccino, café com leite e óleo de café, produtos que não dão direito a créditos presumido mesmo quando destinados ao mercado externo.

Ocorre que, tratando-se de insumo que é empregado na elaboração de produtos que não dão direito a apuração de crédito e que são destinados tanto ao mercado interno como ao mercado externo, a contribuinte não pode concentrar o estorno somente contra os créditos presumidos de mercado interno, cabendo o rateio feito pela fiscalização, na proporção da participação dos mercados interno e externo, o que leva ao estorno de R\$ 134.481,19 [R\$ 2.811.212,12 x 80% x 7,6% x 78,68%] efetuado pela auditoria nos créditos presumidos de exportação. Expurgam-se, assim, com o rateio, os valores apurados sobre o café cru empregados em produtos que não dão direito ao crédito presumido e destinados tanto ao mercado interno como à exportação, de acordo com a participação proporcional desses mercados. Correta assim, o estorno feito pela fiscalização.

Em resumo, a fiscalização desconsiderou os registros contábeis pelo simples fato de o contribuinte ter apurado créditos indevidos; refez a escrita fiscal e recalculou os valores, justificando, assim, a utilização do rateio proporcional em detrimento dos registros contábeis. Aliás, as razões apresentadas em sede de Embargos de Declaração atacam justamente a metodologia empregada pela fiscalização - que justificou o ajuste contábil - ao desconsiderar créditos que a Embargante entende passíveis de apuração, demonstrando, assim, inexistir qualquer omissão no julgado. Destaca-se trecho dos fundamentos contidos nos Embargos de Declaração (Eds):

5. Antes de identificar a omissão, retomam-se algumas premissas. A primeira, restou incontroverso que a Embargante tem direito ao crédito presumido calculado sobre o valor de aquisição dos produtos classificados no código 0901.1 da TIPI (café não torrado) utilizados na elaboração dos produtos classificados nos códigos 0901.2 (Café torrado e Moído) e 2101.11.10 (Café Solúvel) da TIPI, destinados à exportação, passíveis de compensação/ressarcimento em espécie, nos termos do artigo 6º da Lei n.º 12.599/12.

6. A segunda, para a apuração desses créditos, a Embargante adotou o critério legal da proporção dos custos, diretamente apropriados, com base no artigo 3º, parágrafo 8º, inciso I e 9º da Lei n.º 10.833/033. Em termos matemáticos, no período em questão, a Embargante apurou o crédito presumido de exportação do artigo 6º da Lei n.º 12.599/12 da seguinte forma:

(...)

7. Ato contínuo, com relação aos produtos não abrangidos pela Lei n.º 12.599/12, a Embargante concentrou o estorno do crédito presumido somente nas operações do mercado interno, eis que a 99,9% da produção de cappuccino e óleo de café foi destinada ao mercado interno:

(...)

8. Por outro lado, a decisão recorrida, partindo do pressuposto equivocado de que o cappuccino e óleo de café foram exportados na mesma proporção do café torrado e extrato de café, aplicou o percentual de rateio  $Ccte/Ct$  78,68% (vide Figura 4) sobre o valor do estorno do crédito presumido vinculado à venda de cappuccino e óleo de café no mercado interno, resultando no estorno dos créditos presumidos de exportação do artigo 6º da Lei n.º 12.599/12:

(...)

9. Equivocado, portanto, a aplicação do percentual  $Ccte/Ct$ , em duplicidade, resultando no estorno dos créditos presumido de exportação, tendo em vista que o cappuccino e óleo de café praticamente não foram exportados. O acórdão recorrido, com isso, cria uma “ficção jurídica” acerca dos produtos, não abrangidos pelo artigo 6º da Lei n.º 12.599/12, que foram exportados, desconsiderando a realidade fática dos registros contábeis (“verdade material”).

10. Nesse sentido, requer-se a manifestação expressa acerca da fundamentação legal que permite a aplicação do rateio proporcional adotado em detrimento dos registros contábeis, sob pena de ausência de motivação.

Com efeito, a Embargante discute os critérios adotados pela fiscalização para promover o rateio proporcional, cálculos e direito, tratando-se, portanto, de divergência de entendimento, que deve ser atacada em recurso adequado, não se prestando os embargos a tal fim. Diante do exposto, voto por rejeitar os Embargos de Declaração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

