



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

**Processo nº** 10480.720375/2010-78  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-005.375 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2018  
**Matéria** RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** S/A FLUXO - COMÉRCIO E ASSESSORIA INTERNACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005, 2006

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.  
DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA.  
VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nessa hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator

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

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo a

decisão da repartição de origem de indeferimento do Pedido de Ressarcimento e de não homologação da compensação declarada.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte alegou a ocorrência de decadência e arguiu que a hipótese em que o crédito não poderia ser utilizado se restringiria àquela em que uma empresa exportadora adquire mercadorias com o fim de vendê-las a outra empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, hipótese essa não verificada no presente caso, razão pela qual o indeferimento era indevido.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por meio do acórdão nº 09-055.805, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo a decisão da repartição de origem.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegou nulidade da decisão de piso por preterição do direito de defesa e repisou os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade.

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 3301-005.364, de 25/10/2018, proferida no julgamento do processo nº 10480.720351/2010-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Resolução nº 3301-005.364):

*O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, face a decisão consubstanciada no Acórdão nº 09-55.793, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.*

*A decisão ora recorrida ficou assim ementada:*

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005, 2006

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.**

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

*Preliminarmente o Contribuinte aduz pela nulidade da decisão por entender que a Manifestação de Inconformidade foi julgada em diversos Acórdãos, de mesmo teor, cada um referente a um processo administrativo,*

*violando o art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, bem como, o art. 59 do referido Decreto.*

*O fato da Manifestação de Inconformidade contemplar treze processos administrativos e a autoridade administrativa ter proferido treze acórdãos sobre os PER/Dcomps, que estão sendo julgados a partir do presente processo na condição de paradigma, não implica em violação do art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 que assim dispõe:*

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

*Assim considerado, nego provimento a preliminar por entender que não há nenhuma ofensa ao disposto no art. 31 citado e, com isso, não cabe a nulidade prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 por preterição do direito de defesa como alegado pelo Contribuinte em seu recurso.*

*O Contribuinte alega, ainda em preliminar, que como se trata de lançamento por homologação, ocorreu a decadência do direito da administração fiscal de recalcular as bases apuradas de acordo com o previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Assim expressa (fls. 827 e 828):*

No caso em tela, considerando que os **atos geradores dos créditos objeto de pedidos de ressarcimento/compensação** ocorreram nos anos de 2005 e 2006, o prazo decadencial para questionamento dessas apurações se encerrou em 2011, sendo vedado ao Fisco proceder, como fez, ao lançamento no ano de 2012, buscando revolver as bases de créditos tributários cujo fato gerador se deu em 2005 e 2006.

(...)

Dessa feita, não merece prosperar o argumento da aplicação dos §§ 5º e 6º do art. 74 da Lei n. 9.430/96. A despeito de as DComps terem sido transmitidas antes do decurso do prazo em questão, aplica-se ao caso em tela o art. 150, § 4º, do CTN, porquanto a inércia do Fisco verificou-se quanto à apuração dos créditos tributários utilizados pela Recorrente para compensação com tributos devidos, o que remonta à data do fato gerador desses créditos e não à data da transmissão das DComps.

*In casu*, o que questiona o Fisco é a origem dos créditos declarados nas DComps, cujos fatos geradores ocorreram em 2005 e 2006. Logo, questiona-se o fato gerador desses créditos e, uma vez consolidada a situação jurídica ensejadora do crédito, deve-se aplicar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

*Esta segunda preliminar foi bem enfrentada já na decisão ora recorrida e a cito como razões para decidir (fls. 810 e 811):*

A manifestante alega que “considerando que os fatos geradores dos créditos objeto de pedidos de ressarcimento/compensação ocorreram nos anos de 2005 e 2006, o prazo decadencial para questionamento dessas apurações se encerrou em 2011, sendo vedado ao Fisco proceder, como fez, ao lançamento no ano de 2012,

buscando revolver as bases de créditos tributários gerados em 2005 e 2006. Assim, **de rigor o reconhecimento da decadência dos tributos exigidos no termo de intimação fiscal ora açoitado**". (grifei)

Cumprе ressaltar que o presente processo trata da análise de Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação transmitidos pela empresa, portanto, não há que se falar em decadência visto que nele não existe lançamento de crédito tributário.

Os débitos que estão sendo cobrados, ou os tributos exigidos no termo de intimação fiscal ora açoitado na fala da manifestante, são aqueles declarados pela empresa nas respectivas Dcomps, e assim são regulados pelos §§ 5º e 6º do art. 74 da Lei 9.430/96, cujo teor transcrevo:

*§ 5º - O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*§ 6º - A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

Portanto, como a decisão do Despacho decisório se deu antes de decorridos cinco anos da transmissão da Dcomp em questão, também não há que se falar em homologação tácita dos débitos nela declarados.

Portanto, acerca desta preliminar, voto por negar provimento ao recurso.

*A questão de mérito diz respeito a possibilidade ou não de se apurar créditos no que tange ao PIS/COFINS referentes a despesas da atividade da recorrente, serviços prestados por terminais portuários, vinculadas à exportação de mercadorias.*

*Neste sentido cito trecho do recurso para que se elucidem os argumentos trazidos pelo Contribuinte (fls. 830 e seguintes):*

Tendo a Lei o objetivo de livrar o produto exportado dos tributos e contribuições que, não fosse pela existência dos créditos, incidiriam por via oblíqua sobre o preço do produto exportado, deve ela naturalmente abranger toda a cadeia de exportação e os "custos, despesas e encargos" sobre ela incidentes.

(...)

Excluir a empresa comercial exportadora do benefício previsto no § 1º do art. 6º da Lei n. 10.833/03 implicaria notória violação ao princípio da isonomia. Com efeito, é graças às empresas comerciais exportadoras que muitos produtores de pequeno e médio porte conseguem escoar seus produtos para o mercado externo, pois o volume por eles produzido acaba sendo desinteressante aos compradores internacionais.

(...)

O que a norma visou foi evitar que tal função fosse desvirtuada, o que poderia ocorrer se a empresa comercial exportadora vendesse a mercadoria adquirida para outra empresa comercial exportadora, ainda no Brasil, que realizasse a exportação ou venda a um terceiro. De fato, isto criaria um mercado paralelo e especulativo, com potencial de multiplicação indevida do benefício previsto no § 1º do art. 6º da Lei n. 10.833/03.

Para impedir isso, o legislador estabeleceu a vedação do § 4º, que deve ser interpretada única e exclusivamente nesse sentido, ou seja, para impedir a especulação e o abuso na utilização do benefício. Portanto, a hipótese em que o crédito não pode ser utilizado é aquela em que uma empresa exportadora adquire mercadorias com o fim de vendê-las a outra empresa comercial exportadora, para futura exportação.

Assim, ao contrário do quanto constou da r. decisão recorrida, a norma que prevê o benefício do crédito de PIS e COFINS não afasta o direito de a empresa comercial exportadora utilizar o crédito quando adquire mercadorias com o “fim específico de exportação”, mas somente com o fim de “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”. Se assim não fosse, a empresa comercial exportadora jamais faria jus ao benefício, violando o escopo da norma e o tratamento isonômico que deve ser conferido aos agentes envolvidos no processo de exportação. A interpretação sistemática e teleológica da norma conduz a essa conclusão.

*No que tange o mérito da questão, considero relevante trazer o entendimento consubstanciado no voto do Acórdão ora recorrido como forma de elucidar o entendimento da DRJ/JFA e que servem como razões para decidir (fls. 811 a 813):*

Como se vê no Relatório de Fiscalização que deu origem ao despacho decisório em análise, a autoridade fiscal analisou detalhadamente os créditos informados pela empresa no Dacon respectivo e apurou “créditos vinculados ao mercado interno - MI, demonstrados no Anexo I, que decorreram dos custos e despesas necessárias à obtenção das receitas sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições, onde foi aplicado sobre os gastos comuns às receitas vinculadas ao mercado interno (MI) e ao mercado externo (ME) o rateio proporcional descrito no item anterior”.

Esses créditos não constam do PER analisado conforme esclarece o citado Relatório de Fiscalização: “Os saldos credores (vinculados ao mercado externo - ME) **utilizados nos pedidos de ressarcimento** decorreram dos custos com serviços prestados pelas empresas TEAG - Terminal de Exportação de Açúcar do Guarujá Ltda. e COSAN S/A Indústria e Comércio, relativos a recepção, pesagem, análise, estocagem e carregamento do açúcar nos navios transportadores. Estes serviços estão diretamente vinculados ao produto exportado e conseqüentemente à receita de sua exportação, logo, não devem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições sociais por expressa vedação contida no art. 6º, § 4º e art. 15 da Lei nº 10.833/2003 e art. 21, § 2º da IN SRF nº 600/2005. Indevida, portanto, a utilização dos saldos nos referidos pedidos”. (grifei)

Os citados arts. 6º e 15 da Lei nº 10.833/2003 estabelecem:

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

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

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

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 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.*

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

*(...)*

*III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;*

A manifestante alega que “a hipótese em que o crédito não pode ser utilizado é aquela em que uma empresa exportadora adquire mercadorias com o fim de vendê-las a outra empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, sendo que a contribuinte não incorreu nessa hipótese, razão pela qual o indeferimento foi indevido”.

A argumentação da empresa, carente de razoabilidade, não pode prosperar tendo em vista que o dispositivo legal é bastante claro ao afirmar que o direito de utilizar o crédito não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput. Que fim que está previsto nesse inciso?

#### **O fim específico de exportação.**

Ora, a empresa é comercial exportadora, nos termos Decreto-Lei nº 1.248/72 e os custos que deram origem aos supostos créditos, ora pleiteados, estão diretamente vinculados ao produto exportado e conseqüentemente à receita de sua exportação, como esclarece a autoridade fiscal.

Assim, fica vedada a apuração e apropriação destes créditos pela empresa, como se constata da legislação acima transcrita.

Pelo exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade e pela manutenção dos termos do Despacho Decisório.

*De fato, em que pese os argumentos trazidos pelo Contribuinte em seu recurso, entendo correto o processo de subsunção legal com a aplicação do disposto no art. 6º, inciso III e do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.*

---

*Portanto, tendo em vista a legislação aplicável ao caso e os autos do processo, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.*

Destaque-se que, não obstante o processo paradigma se referir unicamente à Cofins, a decisão ali prolatada se aplica nos mesmos termos à Contribuição para o PIS, importando registrar, também, 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 decidiu negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira