



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.917472/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.771 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2021
Recorrente ICL BRASIL LTDA (SUCESSORA DE FOSBRASIL S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO.
DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/PASEP, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves, que lhe negou provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Lara Moura Franco Eduardo e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Refere-se a recurso administrativo voluntário contra o acórdão nº 11-53.985 proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da ora recorrente e, por conseguinte, manteve integralmente os

termos do despacho decisório que analisou o Per/Dcomp n.º 05120.43056.200312.1.5.08-2267. Restou a decisão assim ementada (e-fls. 120/126):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

IMPORTAÇÃO DE INSUMO VINCULADO À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO REFERENTE À PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.

Descabe ressarcimento/compensação de crédito, vinculado à receita de exportação, referente a pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP - Importação na aquisição de insumo, que apenas pode ser aproveitado para desconto da contribuição apurada na forma da Lei n.º 10.637/2002.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

À época, defendeu a recorrente que o crédito indicado no pedido de ressarcimento cumulado com compensação decorre de receita de bens importados vinculados à exportação, devidamente declarado no Dacon. Replico o relatório constante no acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 12/20, interposta aos 03/06/2013 por FOSBRASIL S/A, CNPJ: 54.091.707/0001-80 – que foi sucedida aos 21/08/2015 por ICL BRASIL LTDA, CNPJ: 03.353.785/0001-74, de acordo com informações constantes do sistema CNPJ -, em face do Despacho Decisório de fl. 06, eletronicamente expedido após análise manual do Sistema de Controle de Compensação – SCC, do qual a contribuinte foi cientificada aos 13/05/2013, fl. 08. Referido Despacho Decisório:

(i) reconhece, parcialmente no valor de R\$ 35.333,50, o crédito, pleiteado na importância de R\$ 70.032,81 a título de ressarcimento da contribuição para o PIS/PASEP Não-cumulativo – Exportação do 2º trimestre de 2008;

(ii) homologa, em parte, a compensação objeto da Declaração de Compensação - DCOMP aqui tratada, por meio da qual o crédito pleiteado foi integralmente compensado.

2. O Despacho Decisório, fundamentado na “Lei n.º 10.637, de 2002. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008”, menciona que “informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho” e que “O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo”.

3. Na Manifestação de Inconformidade, o sujeito passivo aduz que a Unidade de Origem deixou de computar, na apuração do valor a ressarcir/compensar, crédito da contribuição, no valor de R\$ 35.004,28 e concernente ao mês de junho de 2008, atinente à importação de bens vinculados à receita de exportação, o qual foi devidamente informado no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON.

4. Após, a manifestante fala sobre a importação e a parcela, vinculada à exportação, do crédito relativo ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP – Importação que, após abatimento da contribuição devida no período, foi usado na compensação.

5. Alfim, requer o provimento da Manifestação de Inconformidade.

Intimada do acórdão n.º 11-53.985 em 19/07/2017 e insatisfeita com o resultado, aos dias 07/08/2017 a recorrente interpôs competente recurso voluntário arguindo a aplicabilidade do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 e a ilegalidade/inconstitucionalidade da IN RFB n.º 460/2004 (com alterações).

É o breve relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço do recurso voluntário, porque tempestivo.

Depreende-se da leitura dos autos que o ponto nodal da discussão é acerca da possibilidade de a recorrente aproveitar crédito de PIS/PASEP vinculado à receita de exportação.

Na decisão recorrida, justificou o juízo *a quo* que embora a IN SRF n.º 460/2004 confirme a possibilidade de ressarcimento/compensação pelo contribuinte de PIS/PASEP ou de COFINS oriundo das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, por outro lado, afastou para aquelas decorrentes de receita de exportação. Colaciono trechos:

14. Vê-se que o art. 21 trata, em distintos incisos, o ressarcimento/compensação de créditos das contribuições acumulados em razão de exportação (e das demais operações do art. 5º, da Lei n.º 10.637/2002) e a compensação/ressarcimento de créditos acumulados em virtude de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência. E o §4º, *caput* e inciso II, do mencionado art. 21, ao dizer que “O disposto no inciso II do *caput* aplica-se” “aos créditos (...) apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865”, apenas cogita de compensação/ressarcimento de tal crédito em decorrência destas últimas situações. Logo, a *contrário sensu*, os créditos relativos a pagamento na importação, acumulados em decorrência de exportação, não são compensáveis, apenas podendo ser abatidos das contribuições devidas no mercado interno.

15. O entendimento que se pode extrair das disposições do art. 21, da IN SRF n.º 460/2004, na redação da IN SRF n.º 563/2005, é o de que o art. 16, da Lei n.º 11.116/2005 – que possibilitou o ressarcimento/compensação de créditos concernentes a pagamentos da Contribuição para o PIS/PASEP - Importação (art. 15, da Lei n.º 10.865/2004) -, ao fazer remissão ao art. 17, da Lei n.º 11.033/2004, limitou-se aos créditos acumulados em razão de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (que não seja em razão de exportação).

16. A exclusão da possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP – Importação vinculados à receita de exportação se justifica pelo entendimento de que, apesar de a operação de exportação se tratar de hipótese legal de não-incidência, o aproveitamento dos créditos acumulados em razão de tal operação está disciplinado pelo art. 5º, da Lei n.º 10.637/2002 – e não pelo art. 17, da Lei n.º 11.033/2004, aplicável a outras hipóteses de não incidência – e, como já visto, referido art. 5º apenas autoriza a utilização de créditos apurados no mercado interno (vide item 10 acima).

17. Os arts. 21 e 22, da IN SRF n.º 600/2005, e o art. 42, da IN RFB n.º 900/2008, encerram disposições semelhantes às dos arts. 21 e 22, da IN SRF n.º 460/2004.

.....

19. Realmente, o §4º, do art. 49, da IN RFB n.º 1.300/2012 expressamente possibilita a compensação de créditos referentes a pagamento das contribuições na importação nas três hipóteses previstas dos incisos II, IV e V do *caput* do artigo, mas não cita as duas situações dos incisos I e III – e no inciso I são tratados os créditos vinculados a operações de exportação.

20. Como se sabe, as Instruções Normativas expedidas pela RFB são normas complementares que compõem a legislação tributária (art. 96, c/c o art. 100, do CTN), que devem ser observadas pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa (art. 7º, inciso V, da Portaria MF n.º 341, de 12/07/2011 – DOU de 14/07/2011).

21. Então, resta caracterizada, aos moldes das disposições normativas e legais comentadas, a impossibilidade de ressarcimento/compensação de crédito, vinculado à receita de exportação, de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na importação, que apenas pode ser utilizado para dedução da contribuição devida na forma da Lei n.º 10.637/2002.

Pede a recorrente a aplicabilidade do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, porque ilegal a restrição imposta pela IN SRF n.º 460/2004.

Sem muitas delongas, já tive a oportunidade de manifestar o meu entendimento sobre a matéria quando do julgamento do acórdão paradigma n.º 3402-007.652, ao acompanhar integralmente as razões de decidir proferidas com maestria pelo conselheiro relator Dr. Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, membro da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção de Julgamento.

Sendo assim, por comungar do mesmo entendimento esposado no acórdão citado, adoto as mesmas razões ao presente caso, ditas abaixo:

Em relatório, já se destacou o objeto do Processo Administrativo, qual seja, o Pedido de Ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa - exportação, relativos ao 3º trimestre de 2012.

O litígio limita-se à possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos de importações vinculadas a receitas de exportação.

A legislação utilizada na fundamentação do deferimento e na realização do Recurso Voluntário, é a mesma, como abaixo se expõe:

“Lei n.º 10.865, de 2004: 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 n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: I – bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 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.”

“Lei nº 11.116, de 2005:

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 20 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 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.”

“Lei 11.033, de 2004:

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.”

A legislação é simples, lógica e direta. A Lei nº 10.865/2004 permitiu a apuração de créditos relativos a importações realizadas nas hipóteses do art. 15 do dispositivo, como o aquisição de insumos, bens para revenda, etc.

A lei inova no ordenamento jurídico, visto que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam dos créditos básicos da não cumulatividade, expressamente limitam o desconto de créditos de aquisições realizadas de pessoas jurídicas domiciliadas no país.

Entretanto, a Lei nº 10.865/2004, apesar de prever a apuração dos créditos relativos a importações, delimitou sua utilização unicamente para desconto dos débitos apurados das contribuições, não existindo, naquele momento, previsão legal expressa que permitisse o ressarcimento ou compensação dos créditos apurados nestas operações.

Foi nesse sentido que as Leis nº 11.033/2004 e 11.116/2005 também inovaram no ordenamento jurídico, passando a prever a manutenção dos créditos destas importações, quando vinculadas a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Não só a manutenção, a Lei nº 11.116/2005, citando expressamente os casos da Lei nº 11.033/2004, previu a possibilidade de utilização dos créditos apurados em compensações e ressarcimentos.

Ora, não há dúvidas que as exportações efetuadas pela recorrente se enquadram perfeitamente nos casos estabelecidos pela Lei nº 11.033/2004, afinal, como se sabe, as exportações constituem hipóteses de não incidência (constitucionalmente qualificadas¹) das contribuições em discussão.

Apesar do texto legal claramente abarcar a possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos de importações vinculadas a receitas de exportações, a fiscalização e o Acórdão recorrido, apoiando-se na obrigação imposta de observação dos atos normativos da Receita Federal, concluíram que a Instrução Normativa RFB nº 1300/2012 expressamente excluiu tais créditos da hipótese de ressarcimento/compensação, como abaixo se expõe:

“IN RFB nº 1300/2012:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência; ou

[...]

§ 3º O disposto nos incisos II a IV do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, observado o disposto no art. 16 da mesma Lei.”

De fato, em uma primeira leitura do dispositivo, tem-se a impressão que o legislador buscou excluir a possibilidade de ressarcimento dos créditos apurados na forma da Lei nº 10.865/2004 nas hipóteses de exportação.

Mera impressão. A Instrução Normativa apenas reproduziu o disposto nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.033/2004.

O inciso I do art. 27 da IN RFB nº 1300/2012, é quase que a reprodução idêntica do art. 6º e incisos da Lei nº 10.833/2003, portanto, de fato, não deve ser aplicado ao caso dos créditos previstos na Lei nº 10.865/2004. Para os créditos dessa Lei, como já exposto anteriormente, a vinculação às exportações foi realizada por meio das Leis nº 11.116/2005 e 11.033/2004, literalmente transcrita no inciso II do artigo 27 da Instrução Normativa.

Portanto, o que, a priori, parecia a exclusão da possibilidade de ressarcimento dos créditos de importação vinculada a receita de exportação, em verdade, trata-se de mera reprodução dos dispositivos legais superiores, o que, em momento algum, permite a conclusão de limitação de direito previsto em Lei por meio da IN.

O entendimento ora exposto é inclusive o da própria Receita Federal do Brasil.

Por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 70, de 14 de junho de 2018, a RFB expressamente declarou entendimento da possibilidade de ressarcimento ou compensação dos créditos relativos a importações de bens e serviços vinculados a operações de exportação, como abaixo se transcreve:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

DISPOSITIVOS LEGAIS: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC n.º 33, de 2001; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB n.º 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

DISPOSITIVOS LEGAIS: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC n.º 33, de 2001; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB n.º 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.”

No início de 2020, esse mesmo Relator, julgando litígio semelhante, destacou inclusive a previsão no “Menu Ajuda” do Sistema PER/DCOMP da possibilidade de apresentação de Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação eletrônicos de créditos decorrentes de operação de importação, apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, quando vinculados a operações de exportação:

“Acórdão n.º 3402-007.360

Sessão de 19 de fevereiro de 2020

[...]

O contribuinte, tendo em vista realizar a exportação dos produtos importados (após produção), imaginou ser o correto apresentar a segunda modalidade, de créditos de exportação, porém, não é o previsto no próprio menu "ajuda" do programa:

"Ficha Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno

A ficha Cofins Não-Cumulativa - Mercado interno será disponibilizada ao contribuinte, dentro da Pasta Crédito, na hipótese de elaboração de Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação de crédito da

Cofins no regime não-cumulativo, decorrente de vendas efetuadas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da contribuição, conforme disposto no art.17 da Lei n.º 11.033. de 21 de dezembro de 2004n que não tenha sido objeto de reconhecimento judicial.

Podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB os créditos da Cofins, apurados na forma do art. 3o da Lei n.º 10.833. de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865. de 30 de abril de 2004. relativos a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, remanescentes ao final do trimestre-calendario após deduções de débitos da Cofins.

Deverão ser também informados nessa ficha os créditos da Cofins no regime não-cumulativo, decorrentes de operações de importação, apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865. de 2004. quando a pessoa jurídica efetuar operação de venda ou revenda de sua produção, total ou parcialmente, para o mercado externo.

Atenção! Essa ficha só deverá ser preenchida para créditos apurados até dezembro de 2013.”

Como se observa, não há dúvida de que a correta interpretação da legislação de regência leva ao reconhecimento do crédito em discussão, especialmente diante de qualquer questionamento quanto a aspectos formais do pedido (o crédito decorrente de importação, apurados até dezembro de 2013, eram solicitados na Ficha relativa ao Mercado Interno). DF CARF MF Fl. 252 Documento nato-digital Fl. 8 do Acórdão n.º 3402-007.652 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo n.º 13851.720226/2016-27

Desta forma, resta inclusive prejudicada a análise de argumentos relativos ao Princípio da Verdade Material (até mesmo por se tratar de litígio puramente de matéria de direito).

Por todo o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.