



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



**Processo nº** 10882.911280/2011-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-001.476 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 12 de novembro de 2020  
**Recorrente** BRASLO PRODUTOS DE CARNE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PIS. 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 do PIS, 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 unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora). Ausente o conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

**Relatório**

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER nº 35411.10959.280208.1.1.08-

9065), no valor de R\$ 5.236,17, de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 3º trimestre de 2007 vinculados às receitas de exportação.

Consoante Despacho Decisório de fl. 6, foi deferido à interessada o montante de R\$ 4.632,19, homologando-se parcialmente as compensações vinculadas. O citado despacho esclarece que "*as informações complementares de análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal e integram este despacho*". O resultado da análise do valor do direito creditório, segundo tal documento, indica que os valores deferidos são aqueles que foram informados no Dacon na ficha "16A/24 - Vinculados à Receita de Exportação".

Cientificada em 16/01/2012, a contribuinte apresentou, em 14/02/2012, a manifestação de inconformidade fls. 8/14, a seguir sintetizada.

Alega que o Dacon entregue demonstra que o crédito pleiteado tem origem na aquisição de bens nos mercados interno e externo vinculado à receita de exportação. Demonstra que o crédito pleiteado foi assim calculado:

	Total adquirido	Créditos apurados	Desconto de pis devida 09/2007	Créditos remanescentes
Aquisição mercado interno	R\$ 1.290.584,04	R\$ 21.294,64	R\$ 16.662,45	R\$ 4.632,19
Aquisição mercado externo	R\$ 69.042,45	R\$ 1.139,20	R\$ 535,22	R\$ 603,98

Discorre sobre seu direito à compensação/ressarcimento. Traz doutrina sobre o tema. Aduz que cumpriu todas as formalidades para ter direito ao crédito pleiteado. Argumenta que não há motivo para a glosa de créditos realizada pela fiscalização. Afirma que cumpriu todos os requisitos legais para o cálculo do crédito de bens adquiridos no mercado interno e externo vinculados à receita de exportação.

Requer a procedência do recurso apresentado.

É o relatório.”

A DRJ manteve o entendimento do despacho decisório:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO.

Os créditos advindos da importação de bens e serviços não são passíveis

de ressarcimento quando estiverem vinculados à exportação de

mercadorias para o exterior.”

Em recurso voluntário contribuinte sustenta legitimidade do crédito reconhecer o crédito no valor de R\$ 4.632,19 (quatro mil, seiscentos e trinta e dois reais e dezenove centavos), oriundos de aquisição de produtos importados vinculados à receita de exportação, os quais foram devidamente apurados nos termos da Lei n.º 10.637/2002, (ii) ausência de limitação na Lei n.º 11.116/2005, que possibilita a compensação ou o ressarcimento dos créditos em comento não faz qualquer restrição à possibilidade de compensação ou ressarcimento dos créditos calculados com fulcro no art. 15 da Lei n.º 10.825/2004; (iii) reconhecimento da RFB na Solução de Consulta n.º 70 – Cosit que firmou o entendimento de que, como as vendas para o mercado externo gozam da imunidade prevista no art. 149 da CF/88, referida imunidade poderia ser compreendida como um caso de não incidência. Ao final requer ainda a realização de sustentação oral.

É o relatório

## Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sobre a tempestividade do recurso, verifica-se que o prazo para interposição da peça recursal é de 30 (trinta) dias a contar da intimação é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que negou provimento a manifestação de inconformidade, mantendo o despacho decisório que reconheceu em parte direito ao crédito de PIS não-cumulativa relativa ao 3º trimestre de 2007, sob o fundamento de que a pessoa jurídica vendedora que importar bens e serviços dentro da sistemática da não-cumulatividade apenas pode calcular crédito de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, quando as vendas foram efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo à hipótese de venda para mercado externo (exportação).

Sobre o pedido de sustentação oral no âmbito das Turmas extraordinárias dispõe Anexo II do Regimento Interno do CARF

Art. 61-A. As turmas extraordinárias adotarão rito sumário e simplificado de julgamento, conforme as disposições contidas neste artigo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

2º A pauta da reunião será elaborada em conformidade com o disposto no art. 55, dispensada a indicação do local de realização da sessão, e incluída a informação de que eventual sustentação oral estará condicionada a requerimento prévio, apresentado em até 5 (cinco) dias da publicação da pauta, e ainda, de que é facultado o envio de memoriais, em meio digital, no mesmo prazo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Ausente o requerimento nos termos do regimento, passa-se a apreciação do recurso voluntário.

Sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS-Importação, adoto o entendimento desta colenda 3ª Turma Extraordinária, consubstanciada no acórdão 3003-000.459, sob relatoria do douto colega Conselheiro Vinícius Guimarães:

“No tocante à possibilidade de creditamento do PIS/COFINS-Importação, importa, antes de tudo, procedermos a uma concisa análise do arcabouço normativo que tem regulado a matéria nos últimos anos.

A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, assim dispõe em seu art. 15:

"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.ºs 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. 1 desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

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; (...)

§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.

§2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IN vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição." (destaques nossos)

Como se vê, o art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 introduziu a possibilidade de utilização dos valores efetivamente pagos a título de PIS/COFINS-Importação mediante desconto do valor daquelas contribuições sociais apuradas nas operações do mercado interno, em situação análoga àquela prevista nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Analisando a legislação, o colegiado a quo entendeu que não há supedâneo legal para a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS-Importação vinculados a vendas ao exterior.

Segundo o aresto recorrido, o art. 5º, inc. I da Lei n.º 10.637/02 (PIS) e o art. 6º, inc. I da Lei n.º 10.833/03 (COFINS), apenas autorizam, no contexto das receitas de exportação, o creditamento dos insumos adquiridos no mercado interno, não tendo tal restrição sido alterada com o advento do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004.

De fato, o art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 não estendeu o creditamento (desconto na apuração das contribuições) de PIS/COFINS-Importação aos casos de vendas para o exterior, limitando-se a atrelar o creditamento aos casos de apuração dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não obstante, com o advento da norma inscrita no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, com vigência a partir de 09.08.2004, foi introduzida a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Por sua vez, o art. 16 da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, permitiu a utilização daqueles créditos em procedimentos de compensação ou pedidos de ressarcimento. Eis os dispositivos citados:

Lei n.º 11.033/2004

"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."

(grifei)

Lei n.º 11.116/2005

"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 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 n.º 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." (destaquei).

Da leitura dos dispositivos transcritos, depreende-se que o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 estendeu a possibilidade de compensação e ressarcimento dos créditos mantidos, pelo vendedor, relativos aos valores pagos a título de PIS/COFINS - inclusive decorrentes de importação (art. 15 da Lei n.º 10.865/2004) - vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei n.º 11.033/2004).

Resta saber se tal possibilidade de ressarcimento/compensação alcançaria, também, os créditos de PIS/COFINS-Importação decorrentes da aquisição de insumos empregados em receitas de exportação.

As vendas ao exterior, como se sabe, são caracterizadas como vendas imunes, tendo a própria Constituição Federal, em seu art. 149, §2º, inciso I, excluído, do poder de tributar da União, a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre as receitas de exportação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001) [sem grifo no original]

Tal norma constitucional foi reproduzida pelo art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, e o art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, que determinam a não incidência, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

Lei n.º 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei n.º 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Da simples leitura do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal e dos dispositivos acima transcritos, depreende-se, claramente, que a imunidade das receitas de exportação são entendidas, pelos legisladores constitucional e legal, como caso de não incidência, tendo a Constituição e as leis citadas disposto, de forma literal, que o PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas de exportação.

Tal entendimento, vale dizer, não destoia da doutrina clássica que cuida das categorias de imunidade e não-incidência. Nesse contexto, lembre-se o ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira, o qual enuncia a incidência como a ocorrência do fato gerador.1 A não-incidência, por sua vez, seria o inverso da incidência, isto é, “o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”. 2 Para ele, a isenção representaria a dispensa de tributo devido, por disposição de lei, e a imunidade constituiria uma forma de não-incidência constitucionalmente estabelecida, suprimindo-se a competência impositiva para tributação de determinadas pessoas e fatos.3 Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, a isenção estaria inscrita no campo da incidência, restringindo o campo desta. A imunidade, por outro lado, como limitação constitucional do poder de tributar, representaria uma barreira para o alargamento indefinido do campo de incidência: “Por sua vez, o campo da incidência poderá ser ampliado pelo legislador ordinário competente, de modo a abranger mais fatos do campo da não-incidência. Mas este nunca poderá transpor a barreira da imunidade, porque o legislador ordinário não tem competência para imunizar; ao contrário, lhe é proibido invadir o campo da imunidade porque este é reservado ao poder constituinte; a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do próprio poder de tributar”.4 Sacha Calmon, por sua vez, diverge de Barbosa Nogueira ao assinalar que a isenção não é dispensa de tributo devido e sim hipótese de não-incidência legalmente qualificada, representando fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária.5 A imunidade é definida por Sacha Calmon como não-incidência constitucionalmente qualificada6 – aqui há concordância com a posição de Ruy Barbosa Nogueira.

Sublinhe-se, por fim, que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) compartilha o entendimento acima esposado. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta n.º 70 - COSIT, de 14 de junho de 2018, cuja ementa segue transcrita: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP 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 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.

Diante do exposto, entendo que é aplicável às operações de exportação a disciplina do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, de modo que os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito dar provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral