



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.000173/2009-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.086 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente ITAPINUS INDUSTRIA E COM DE MADEIRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA 1 DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do item referente a “créditos relativos às despesas de fretes realizados entre estabelecimentos do sujeito passivo”, em virtude da ocorrência de concomitância”, em virtude da concomitância (Súmula CARF nº 1), eis que comprovado o ingresso do contribuinte no judiciário para discutir o mesmo tema, inclusive com decisão definitiva do STJ já transitada em julgado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No regime não-cumulativo, o direito de crédito somente se aplica em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

INSUMO. PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. CESSÃO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

A cessão de direitos de ICMS não se considera receita no regime da não-cumulatividade, sendo vedada a incidência de PIS/PASEP sobre tais receitas.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Crédito Tributário Parcialmente Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, para não tomar conhecimento do apelo quanto ao item "créditos relativos às despesas de fretes realizados entre estabelecimentos do sujeito passivo", em virtude da ocorrência de concomitância e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: (1) considerar insumo o item referente às "receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros"; (2) negar provimento ao recurso quanto aos demais itens em litúgio ("receitas auferidas no período relativas às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com a finalidade específica de serem exportadas, e não produzidas ou industrializadas pela empresa"); e, (3) declarar que, segundo expresso no próprio

acórdão recorrido, não houve glosa quanto ao item intitulado "insumos adquiridos de cooperativas", nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Na decisão de piso, o processo encontra-se assim relatado (fls. 249/255), *verbis*.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), apurada no regime da não-cumulatividade, no valor de R\$ 57.093,63, referente ao primeiro trimestre de 2008.

Na análise do pleito da interessada (Parecer SARAC/DRF/ITJ n.º 071/2009), foi verificado, inicialmente, que, na formação da receita de exportação, utilizada para o cálculo do rateio proporcional entre as receitas obtidas nas operações no mercado interno e externo, encontravam-se incluídas as receitas relativas às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com a finalidade específica de serem exportadas. Além disso, a requerente deixou de excluir os valores das vendas canceladas do montante da receita de exportação, para fins de rateio.

Em vista do acima descrito, foram feitos ajustes a fim de se obter a proporção entre a receita decorrente de aquisições com direito a créditos no mercado externo e a receita bruta mensal, sendo ajustados os índices a serem aplicados aos créditos relativos ao mercado interno e externo, conforme o método de rateio proporcional.

Foram efetuadas glosas dos valores pleiteados em relação às:

Aquisições de Pessoas Físicas (toras de madeira), visto que, nos termos do art. 3º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, o direito ao crédito do PIS aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Despesas com transporte de produtos nas transferências entre filiais, descrito pela requerente como "Frete Rodoviário Nacional" (Conta 42200054407), consignadas como Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, visto que constatou-se que parte dessas despesas decorrem de gastos com transporte de produtos, não integrando a operação de venda. Segundo a autoridade fiscal, os conhecimentos de transporte estão vinculados às notas fiscais de saídas emitidas pela requerente nas operações de remessa para fins de exportação, destinadas a outro estabelecimento da mesma empresa.

Conforme o parecer fiscal, foram feitos ajustes no quadro "Apuração de Créditos da Contribuição para o PIS", no sentido de deduzir do valor dos créditos disponíveis no mês (linha 10) os débitos decorrentes da contribuição para o PIS apurado no mês, relativos à cessão de créditos do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), visto que a contribuinte teria gerado receita tributária sem que tivesse oferecido esta receita à tributação. Consta ainda que houve a apropriação dos respectivos créditos quando da aquisição dos respectivos insumos.

Em vista do Parecer, a Delegacia da Receita Federal em Itajaí/SC (DRF/Itajaí/SC) resolveu, em síntese: a) reconhecer parcialmente o saldo de crédito do PIS, no valor de R\$ 10.466,08, no período de 01/01/2008 a 31/03/2008; b) reconhecer o saldo de crédito do PIS na quantia de R\$ 34.408,88, a ser utilizado para fim de dedução de valores apurados para o PIS em períodos posteriores; c) autorizar o ressarcimento em espécie do saldo de crédito, depois de descontados todos os valores objeto de Declarações de Compensação vinculadas ao PER/DCOMP inicial, desde que não existam débitos passíveis de exigência em nome da contribuinte.

A interessada em epígrafe encaminhou a presente manifestação de inconformidade, onde contesta parcialmente o despacho decisório. Se insurge, inicialmente, quanto aos ajustes feitos pelo fisco para o cálculo do rateio proporcional entre as receitas obtidas nas operações de mercado interno e nas operações de exportações. No que se refere aos pleiteados créditos relativos às aquisições de pessoas físicas e das despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Também contesta os ajustes feitos pelo fisco em relação às deduções relativas às contribuições incidentes sobre as receitas com a cessão de créditos de ICMS.

Em relação ao primeiro tema, a contribuinte alega que:

A contribuinte possui várias filiais em outros Estados, onde, assim como na matriz, produz todas as mercadorias que exporta. De sorte que, para fins de ICMS, os documentos fiscais de entrada e saída das mercadorias a serem exportadas devem receber os seguintes CFOPs Códigos Fiscais de Operações e Prestações:

2501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação Classificam-se neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento de trading company", empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação.

7.501 Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação Classificam-se neste código as exportações das mercadorias com finalidade específica de exportação, cujas entradas tenham sido classificadas nos códigos "1.501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação" ou "2.501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação).

Então, não se tratam de exportações indiretas, em que houve compra de mercadoria de terceiro com o fim específico de exportação, caso em que não deve compor o rateio, mas de exportações diretas (ou seja, exportações de produtos produzidos pela própria pessoa jurídica exportadora), devendo tais receitas integrar regularmente o cálculo do rateio, em face de que podem estar associadas a custos, despesas e encargos comuns e representam, ademais, saídas isentas em relação às quais o direito de crédito pelos insumos adquiridos está preservado. .

Tais operações são, em síntese e em realidade, transferência das mercadorias produzidas pela própria contribuinte, das filiais à matriz, localizada em Itajaí/SC, operação esta que só foi denominada, no documento fiscal com o CFOP 2501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação, porque este é o tratamento exigido pelos Estados, para fins de ICMS, para tais operações.

E não há que se dizer que se aplica ao princípio da autonomia do estabelecimento, que faz de cada filial uma unidade independente, porque este princípio só se utiliza nos casos do ICMS e IPI. No que se refere aos benefícios fiscais federais relativos à exportação, no que tange ao aproveitamento de créditos, a independência formal das filiais com relação à matriz não mitiga a existência de unicidade, devendo-se observar o princípio da unicidade da personalidade jurídica, sendo vedado ao Fisco considerar cada filial como "terceiro".

Observe-se que CFOP 2501 aplica-se a entradas de mercadorias em outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação.' E este é exatamente o caso da Itapinus, cuja matriz, localizada na cidade portuária de Itajaí-SC, exporta as mercadorias

Desta forma; deve o despacho ser reformado no aspecto, para considerar como exportações diretas todas as operações em que, no documento fiscal, conste o CFOP 2501, reajustando-se a receita bruta mensal para que integre o cálculo do rateio.

Em relação às aquisições de pessoas físicas, alega que:

(a) "[...] tal glosa não merece prosperar porque mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo (florestal, no caso) diretamente de produtor rural, pessoa física, paga, embutido no preço dessas mercadorias, as contribuições, haja vista que elas incidiram em todos os insumos ou produtos adquiridos no mercado e empregados pelo fornecedor (produtor rural pessoa física) no respectivo processo produtivo";

(b) "[...] trata-se de norma não isonômica aquela que restringe o direito ao crédito do PIS aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, porque tanto nas cadeias de produção de que participam pessoas físicas como nas que participam pessoas jurídicas e nas que ambas participam, incide o tributo em questão, que vai se acumulando. Como os produtos rurais são em sua maioria commodities (e a madeira em tora é uma commodity), com seu preço regulado e ditado pelo mercado, não permitir o crédito das entradas de produtores rurais pessoas físicas, para a anulação dos efeitos da incidência do tributo nas etapas anteriores, significa prejudicar sobremaneira esses produtores, e os adquirentes de seus produtos, com grave consequência de desequilíbrio no mercado, que irá preferir fornecedores organizados como pessoas jurídicas" (folha 588);

(c) "[...] para o produtor rural pessoa jurídica, a legislação já assegura o aproveitamento dos créditos sobre suas entradas (o que a pessoa física não tem assegurado), sendo falacioso o argumento de que o adquirente não pode fazer o crédito porque não haveria a incidência da contribuição na etapa da aquisição. Tal falacioso argumento leva somente à cumulatividade da contribuição, o que é vedado pela Constituição";

(d) "Os tributos, efetivamente, não podem ter esse efeito, de penalizar quem escolha por uma ou outra forma de organização de sua atividade, ou de prejudicar um agente frente ao outro na competição para a colocação de seus produtos";

(e) "[...] o direito ao crédito é análogo ao direito ao crédito presumido de IPI, que a Requerente gozava até o momento em que passou a se sujeitar à não-cumulatividade das contribuições, deixando de ser tributada pelo lucro presumido e passando para o lucro real" Traz exemplos da jurisprudência administrativa e judicial, nos quais está expresso que, no caso do crédito presumido do IPI, não cabe a distinção entre aquisições feitas junto a pessoas físicas e aquisições feitas junto a pessoas jurídicas.

Defende, assim, o reconhecimento do direito ao crédito de Cofins relativo às aquisições de toras de *pinus* junto a pessoas físicas.

Continuando suas contestações, insurge-se a contribuinte contra a glosa dos créditos vinculados (em desacordo com a lei, conforme parecer fiscal) às despesas de armazenagem e frete nas operações de venda. Neste sentido, assim se expressa:

As despesas com os fretes referidos no relatório são aquelas registradas na conta contábil 42200054407, descritas como Frete Rodoviário Nacional, e não se tratam de gastos com transporte de produtos em meras transferências entre filiais, mas sim de frete dos produtos para o porto, que é, em realidade, o frete de mercadorias para a exportação, que sem dúvida alguma enseja o crédito das contribuições.

Explica-se a Requerente vende suas mercadorias, basicamente, para clientes domiciliados no exterior, comercializando tais produtos com o compromisso de entrega no porto de embarque, onde se dá a tradição.

Para ensejar a tradição da mercadoria vendida, as filiais da Itapinus remetem as mercadorias acabadas, com destino à exportação, diretamente para a cidade portuária.

Ocorre que a estrutura portuária do País é demasiadamente precária. Assim, o porto (que é onde deveriam se formar os lotes das mercadorias e se aguardar a chegada do

navio para seu embarque), não dispõe de espaço físico suficiente para o armazenamento destas mercadorias.

Então, a empresa se viu obrigada a alugar armazém próximo ao porto, onde instalou estabelecimento seu, para que ali sejam formados os lotes das mercadorias e estes sejam devidamente acomodados à espera do atracque do navio.

De sorte que as mercadorias, provenientes das filiais, ao chegarem à cidade portuária, vão direto para os armazéns da própria da empresa, onde são formados os lotes os quais, no momento em que o navio atraca no porto, são embarcados.

Seria exatamente a mesma despesa de frete de venda se os lotes se formassem no próprio porto ou no estabelecimento industrial, mas, o primeiro não tem estrutura para albergar a mercadoria à espera do navio e, a partir do segundo, não haveria condições físicas da mercadoria ser deslocada de uma única vez por toda a distância para embarque no navio.

Então, num ou noutro momento o movimento da mercadoria até o porto aconteceria, e não é possível desclassificar o crédito pelo fato da Requerente organizar a sua atividade de modo a armazenar as mercadorias que fabrica próximas ao local de sua tradição por ocasião da venda.

Também não se pode perder de vista que a madeira tipo exportação tem bitolas e medidas especiais, não servindo para a comercialização no mercado interno.

Uma vez fabricada, ela só tem um destino: o cliente no exterior. Desta forma, não haveria sentido em transportar a mercadoria inteiramente acabada de uma filial à outra, sendo a exportação o único objetivo, se tal não se fizesse já como antecipação de parte da etapa de entrega da mesma ao adquirente.

Assim, não é correta a interpretação dessa operação feita pela Autoridade Fiscal como transferência porque ela é, em realidade, o frete da exportação (da venda), suportado única e exclusivamente pelo vendedor.

Como o próprio parecer elucida, a base legal para crédito da COFINS sobre fretes nas operações de venda está contida no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, combinado com o parágrafo 3º do mesmo artigo. O artigo 15 da mesma Lei 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (Lei 10.865/04), estendeu referida possibilidade à Contribuição para o PIS.

Nesse particular, a Lei autorizou o crédito calculado em relação ao "frete na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor".

A Requerente, sem dúvida, se enquadra em tal previsão, eis que é ela quem paga o frete; a mercadoria é transportada por sua conta e risco até o porto de destino, onde se dá a tradição (entrega). Assim sendo, o dispêndio com o referido transporte é registrado como despesa operacional (com vendas) na escrituração contábil da Requerente.

Quanto às receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros, afirma a contribuinte: (...)

Com o advento da Lei Complementar nº. 87, de 13/09/1996, houve a esperada regulamentação, a qual promoveu inúmeras alterações no ICMS – dentre elas a ampliação do espectro da não-incidência do imposto nas operações de exportação, fazendo com que a imunidade também atingisse os semielaborados (art. 3º., inc.II) , até então disciplinado pelo Decreto-Lei nº. 406, de 1968, e pelo Convênio ICMS nº. 66 de 1998, editado como respaldo no §8º. ao art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A Lei Complementar nº 87, de 1996, no § 3º do art. 20, prevê que, no caso da imunidade das exportações, é assegurado o reconhecimento do crédito acumulado do imposto pago, que é objeto do crédito que o exportador faz quando adquire os componentes, matérias-primas, embalagens e tudo o mais que vá compor a mercadoria exportada.

(...)

Na análise do alcance não limitativo da norma geral do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 1996, verifica-se que o § I o determina que **os saldos credores de ICMS acumulados por estabelecimentos exportadores podem ser**, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento: (a) imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; e (b) havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

(...)

No momento em que registra os créditos sobre as entradas, que posteriormente serão passíveis de transferência, a Manifestante o faz em uma conta contábil no seu ATIVO. Isso significa que tais créditos passam a fazer parte do PATRIMÔNIO da empresa no momento em que ocorre a compra os componentes, matérias-primas, embalagens e tudo o mais que vai compor a mercadoria exportada.

Assim sendo, é evidente que a incursão fiscal revela-se contra a legislação de regência do PIS e da Cofins, e também contra o art. 195, inc. I, letra "b", da Constituição Federal de 1988, pois, em poucas palavras, houve aqui o lançamento de COFINS sobre o PATRIMÔNIO da empresa, e não sobre qualquer tipo de receita ou faturamento.

Com efeito, para que seja conceituado o vocábulo "faturamento" pertinente a termos no seu sentido técnico-jurídico, o qual decorre de um negócio jurídico, de uma operação, percebendo valores que ingressarão nos cofres daqueles que procedem à venda de mercadorias ou a prestação de serviços.

Assim, identifica-se que o tema tratado circunda a base de cálculo da contribuição, o montante ou expressão numérica que sofrerá a aplicação de uma alíquota, portanto, pode-se concluir que, após a decisão prolatada nos autos do Recurso Especial nº 240.785, a base de cálculo da COFINS (faturamento ou receita) jamais poderá englobar nada além de receita ou faturamento do contribuinte, sob pena de estarmos desvirtuando a estrutura de arrecadação das contribuições. E, muito menos, poderá onerar um Ativo, um direito de crédito que pertence ao contribuinte e independe de qualquer outra operação para compor, desde que as entradas se verificaram, o patrimônio seu.

Ao ocorrer a transferência desse crédito em conta corrente fiscal para um terceiro, a empresa não estará auferindo qualquer receita; está, única e simplesmente, promovendo uma cessão de crédito em pagamento de um passivo (este também já constituído ao tempo da transferência).

Tudo o que havia para transitar pelo resultado, tanto em nível de receitas quanto de despesas, já ocorreu nas compras que geraram os créditos, na exportação que tomou esse crédito transferível, e, nas compras que geraram as dívidas quitadas por meio da transferência.

(...)

Em suma, a quantia decorrente da transferência de saldo credor do ICMS para terceiros, e o fato da transferência, ocorrem em universo absolutamente alheio ao da incidência do PIS e da COFINS, sendo absolutamente improcedentes as alegações do Fisco nas folhas 11 do relatório fiscal.

Por fim, a contribuinte requer a reforma parcial da decisão proferida, no sentido de homologar o crédito de PIS relativo às aquisições de pessoas físicas, bem como relativo aos fretes de envio das mercadorias para o porto a partir dos estabelecimentos localizados no interior (que foram indevidamente tratados como fretes de transferência entre filiais). Requer também a reforma da decisão no sentido de reconhecer a não incidência de PIS sobre cessão de créditos de ICMS.

Em extenso arrazoado, o acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade da empresa (fls.255/263), pelos fundamentos resumidos na seguinte ementa (fls.248), *verbis*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para as transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, somente geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida quando houver prova de que se referem efetivamente a operações de venda já efetivadas pelo estabelecimento remetente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO

No regime não-cumulativo, o direito de crédito aplica - se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts.7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

O contribuinte-recorrente teve ciência eletrônica do teor da decisão de 1ª instância em 20 de março de 2014 (fls. 313), e ingressou com Recurso Voluntário em 02 de abril de 2014 (fls. 320/341), ilustrado com documentos (fls. 342/397, em que reiterou os termos de sua defesa primeira, sustentando inicialmente que “o que ocorre é que a recorrente vende as suas mercadorias para clientes domiciliados no exterior, comercializando os seus produtos com o compromisso da entrega no porto de embarque, local onde se dá a tradição”; razão pela qual se viu obrigada, na época, a alugar armazém próximo ao porto, onde instalou estabelecimento, “para que ali pudessem ser formados os lotes das mercadorias que ficariam acomodadas à espera da ovação e atraque do navio (conforme contrato de aluguel em anexo)”, e argumenta (fls. 320/322), *verbis*.

Cumpra esclarecer que a madeira tipo exportação (produto comercializado pela recorrente) não serve para a comercialização no mercado interno. Uma vez fabricada ela só pode ser exportada. Nada mais. Não haveria sentido, pois, transportar a mercadorias inteiramente acabada de uma filial à outra, sendo a exportação o único objetivo, se tal não se fizesse já como antecipação de parte da etapa de entrega da mesma ao adquirente.

Tudo isso, pois, configura FRETE DA EXPORTAÇÃO, suportado única e exclusivamente pelo vendedor.

Em favor de sua tese, cita o contribuinte trecho de sentença judicial proferida no processo nº 5007879-15.2010.404.7100, da comarca de Porto Alegre-RS, proferida em 08 de janeiro de 2013 e anexada ao seu apelo (fls. 368/387), *verbis*.

Está provado que o estabelecimento de armazenagem se tornou uma imposição decorrente da estrutura do Porto e que as mercadorias apenas ingressavam este estabelecimento porque se destinavam à exportação. O fato de figurar como vendedor o último estabelecimento não pode desconfigurar a natureza de insumo suscetível de creditamento do custo do transporte até esse estabelecimento. O armazém da autora na cidade portuária existe com o único sentido de armazenar a mercadoria para posterior exportação, fato não discutido ou impugnado nesta demanda. (Grifo e Destaque do original).

A situação dos autos revela a existência de situação especial, não prevista inteiramente nas normas referentes ao creditamento, cuja distorção deve ser preenchida pelo Judiciário. O art. 3.º da Lei 10.833/03 estabelece:

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor, (grifei)

Às decisões administrativas acostadas aos autos e que negaram o direito de creditamento não se pode imputar erro na subsunção do fato à norma. Deve-se ponderar, entretanto, que o transporte de mercadoria destinada à exportação, entre o local de produção e o porto, cuja exportação efetivamente se concretiza, é realidade específica do processo de exportação, fato facilmente aferível do ponto de vista da fiscalização.

O tributo a ser apurado depende essencialmente das características e conformação do seu fato gerador. A apuração de crédito não é benefício ou subvenção concedida ao contribuinte, mas parte essencial do cálculo do tributo.

No caso, em que pesem as questões gerenciais da autora toldarem a realidade, uma vez que o estabelecimento de Itajaí constituía inclusive a sede da autora, o fato é que o transporte até o porto é insumo essencial para a venda da mercadoria e a sua armazenagem naquele local uma imposição logística.

Assim, em se tratando de produto destinado à exportação, a remessa do produto para estabelecimento próprio da empresa exportadora em cidade portuária, ainda que a operação de venda não se dê pelo estabelecimento remetente da mercadoria, tem direito a empresa exportadora a se creditar do transporte da mercadoria exportada até o porto.

O frete no presente caso é insumo e a sua existência não depende de uma decisão administrativa da autora, embora, evidentemente, poderia ela ter fixado o estabelecimento remetente como o vendedor, o fato de não tê-lo feito não transmuta a realidade e a natureza do transporte."

Prossegue o recorrente sustentando que, na hipótese dos autos, tal como detalhadamente resumido na sentença parcialmente transcrita (e integralmente acostada aos autos), o frete só ocorre por ser exigência inafastável do processo de exportação, uma vez que o porto não oferece estrutura de armazenamento, conforme alhures demonstrado. Reporta-se a diversos outros julgados do TRF/4ª Região e do próprio STJ (MS 2000.71.00.012582-2/RS, AC 2004.72.02.001633-5, 1ª Turma, REsp nº 586.392, 2ª Turma, Relatora a Ministra Eliana Calmon; Res 617.733/CE, 1ª Turma, Relator o Ministro Teori Zavascki; e, REsp 1.229.271/PR, 2ª Turma, Relator o Ministro Herman Benjamin, para concluir (fls. 332/335), *verbis*.

As razões acima dão substrato à tese da parte autora. O TRF 4ª Região e o Superior Tribunal de Justiça manifestaram entendimento no sentido de que a IN n. 23/97 não poderia extrapolar a Lei 9.363/96 e restringir o direito ao crédito presumido de IPI. Entendo que tais manifestações são argumentos suficientes a justificar a procedência do pedido contido na inicial.

Quanto à cessão de ICMS, insiste que o art. 155, inciso II e § 2º inciso I e II, alíneas "a" e "b", da Constituição Federal de 1988, consagrou o princípio da não-cumulatividade com a finalidade de desonerar das exportações os tributos internos que vão se acumulando nas etapas de fabricação do produto exportado, e arremata que "a quantia decorrente da transferência de saldo cedido do ICMS para terceiro, e o fato da transferência, ocorrem em univeso absolutamente alheio ao da incidência do PIS e da COFINS, devendo ser declarada a não incidência das contribuições sobre saldo credor de ICMS transferidos a terceiros" (fls. 340).

Por tais fundamentos, conclui o recorrente que deve-se prover o seu recurso para reconhece o direito creditório da empresa, tanto com relação aos fretes como com relação à

aquisição de insumos junto às pessoas físicas, bem assim que seja declarada a não incidência das contribuições sobre saldo credor de ICMS transferido a terceiro (fls. 341).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

O recurso é tempestivo, uma vez que o contribuinte-recorrente teve ciência eletrônica do teor da decisão de 1ª instância em 20 de março de 2014 (fls. 313), e ingressou com Recurso Voluntário em 02 de abril de 2014 (fls. 320/341), dentro do prazo legal de que trata o art. 33 do Decreto 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do apelo do recorrente.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), apurada no regime da não-cumulatividade, no valor de R\$ 57.093,63, referente ao primeiro trimestre de 2008.

Como constante do relatório a empresa contesta os ajustes feitos no rateio das receitas de mercado interno e externo; as glosas dos créditos de PIS relativos às aquisições de pessoas físicas; os créditos relativos aos fretes de envio das mercadorias para o porto a partir dos seus estabelecimentos filiais localizados no interior; e, ainda, pretende o reconhecimento da não incidência de PIS sobre cessão de créditos de ICMS.

Assim, este voto será proferido em tópicos distintos, considerando-se os mesmos títulos adotados pela ilustre relatora do acórdão combatido, a saber. (I) – receitas auferidas no período relativas às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com a finalidade específica de serem exportadas, não produzidas ou industrializadas pela empresa; (II) – créditos relativos às aquisições de insumos feitas junto a pessoas físicas; (III) – créditos relativos às despesas de frete realizado entre estabelecimentos do sujeito passivo; e, (IV) – receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros.

I – RECEITAS AUFERIDAS NO PERÍODO RELATIVAS ÀS EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS RECEBIDAS DE TERCEIROS COM A FINALIDADE ESPECÍFICA DE SEREM EXPOTADAS, NÃO PRODUZIDAS PELA EMPRESA

A própria empresa esclarece que, para fins de ICMS, os documentos fiscais de entrada e de saída das mercadorias a serem exportadas recebem o CFOP 2.501 e 7.501, respectivamente; e que o CFOP 2.501 aplica-se às entradas de mercadorias em outro estabelecimento da remetente, com fim específico de exportação. Explicita o acórdão recorrido (fls. 255), *verbis*.

Pois bem, verifica-se no relatório fiscal que a requerente tem como objeto social a exploração de atividades madeireiras, a exploração de florestas próprias e de terceiros, a industrialização de toras de madeira ou de madeiras brutas e a exportação de madeiras e artefatos de madeira. O processo produtivo consiste na aquisição de toras de pinus em pé talhão, que são industrializadas por terceiros e transformadas em madeiras serradas e aplainadas, além de adquirir no mercado interno madeiras aplainadas de pinus, com o fim específico de exportação.

Na análise dos valores escriturados nos Livros de Registro de Saídas, constatou o fisco que, na formação da receita de exportação, utilizada para o cálculo do rateio proporcional, encontravam-se incluídas as receitas obtidas com as exportações de mercadorias recebidas de terceiros com a finalidade específica de serem exportadas, ou seja com o **CFOP 7.501**.

A própria contribuinte traz aos autos a definição para as saídas de mercadorias com o **CFOP 7501**: “Classificam-se neste código as exportações de mercadorias com finalidade específica de exportação, cujas entradas tenham sido classificadas nos códigos “1.501 – Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação” ou “2.501 – Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação”. Os códigos 2.501 e 1.501 classificam as entradas de mercadorias em estabelecimentos de trading company, empresa comercial exportadora ou a outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação.

Assim, pelo que consta dos registros fiscais, as receitas (retiradas do rateio) são referentes à exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, que é uma das atividades da contribuinte, portanto, não são exportações de produção própria,

mas sim de mercadorias adquiridas de outros produtores para fins de exportação, na condição de “empresa comercial exportadora”. Para a venda/exportação de produção do próprio estabelecimento foi utilizado o código CFOP 7.101: “Venda de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento”. Estas receitas de exportação foram apropriadas pelo fisco no ajuste feitos.

Ocorrem transferências de outras filiais, localizadas em outros estados, para a matriz da empresa na cidade portuária em Itajaí/SC, tanto das mercadorias produzidas pela contribuinte quanto daquelas que foram adquiridos de terceiros para que fossem exportadas, sendo que todas estas mercadorias serão consideradas como entradas de mercadorias em estabelecimentos de trading company, empresa comercial exportadora ou a outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação. Não tratou o fisco dessas entradas, nem discute as transferências feitas entre as filiais e o estabelecimento matriz.

Desta forma, forçoso concordar com o acórdão combatido no sentido de que o ajuste fiscal considerou, apropriadamente, apenas as receitas das “vendas de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento CFOP 7.101, conforme análise nos Livros de registros de Saídas, por estarem associadas a custos, despesas e encargos comuns, diferentemente das receitas de exportações indiretas.

Saliente-se, ademais que, embora a empresa remeta às notas fiscais de entrada como CFOP 2.501, ela mesma trouxe aos autos algumas poucas notas fiscais de saída que se referem às mercadorias transferidas, para fins de exportação, de algumas das filiais para a matriz em Itajaí/SC – CFOP 6.501 saída de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento, remetido com fim específico de exportação a “trading company”, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente”

Assim, relativamente a este item mantenho a glosa constante do bem elaborado despacho decisório, corroborado pela decisão recorrida, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao apelo nesta parte.

II – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS FEITAS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS

Sobre este tema alega o sujeito passivo o desacerto do acórdão combatido ao fundamento de que a legislação não faz distinção quanto ao fato das aquisições de insumos de pessoas físicas ou jurídicas, devendo lhe ser reconhecido os créditos, independentemente se tais insumos foram adquiridos de empresas ou de pessoas físicas.

Independentemente do entendimento pessoal do contribuinte quanto à norma ser ou não isonômica, certo é que o art. 3º, § 3º, incisos I, II e III, da Lei 10.637/2002, taxativamente determina os critérios para fazer jús ao aproveitamento dos insumos, *verbis*.

Art. 3º.(omissis).....

§ 3º. O direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridas, pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País;

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridas a partir do mês em que se inicia a aplicação do disposto nesta Lei.

Consequentemente, não se enquadrando a hipótese dos autos em uma das três hipóteses expressa e taxativamente fixadas pelo art. 3º, § 3º e seus incisos, não há possibilidade de aproveitamento dos insumos, como expressamente concluiu o acórdão recorrido (fls. 257), *verbis*.

Diante deste quadro, onde se percebe que a vedação contestada pela contribuinte está expressa em disposição literal de lei regularmente vigente, nada pode fazer este juízo administrativo que não seja reafirmar sua incompetência para apreciar a alegação da contribuinte. É que como a única forma de acatar as razões da contribuinte seria por via do expurgo da norma legal acima transcrita (o que representaria afirmar sua ilegalidade ou inconstitucionalidade) e como as instâncias administrativas não têm competência para apreciar questões que versem sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos legais regularmente vigentes, não há como haver qualquer manifestação deste juízo, pois isto representaria uma clara extrapolação de suas atribuições legais.

Assim, enquanto em vigor a Lei 10.637/2002, não há como se acolher a pretensão deduzida em sede de recurso voluntário, razão pela qual também nesta parte mantenho NEGÓCIO PROVIMENTO ao apelo para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

(III) – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS DE FRETES REALIZADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO

No que diz respeito aos créditos relativos às despesas de frete realizados entre estabelecimentos do contribuinte o acórdão recorrido desacolheu as razões do sujeito passivo ao fundamento de que não foram observadas nenhuma das três exigências legais insculpidas no inciso I do art. 3º da Lei 10.833/2003, a saber: a primeira, estabelecida no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, refere-se ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria pode ser somado ao custo da mercadoria; a segunda hipótese é a de se entender a despesa com frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003); e, a terceira das hipóteses é a do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que se refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. E arremata o acórdão combatido, *verbis*.

Dentro deste quadro, à contribuinte caberia provar que as mercadorias transportadas entre estabelecimentos da mesma empresa estão vinculadas a uma venda já efetuada pelo estabelecimento remetente. Apenas a comprovação de que as exportações se deram por conta e ordem do estabelecimento industrial remetente, e não do estabelecimento destinatário (armazém), é que dariam o direito de creditamento.

Relativamente a este item (créditos relativos às despesas de frete realizado entre estabelecimentos do sujeito passivo), insurge-se a recorrente contra os argumentos do combatido acórdão para demonstrar que, na hipótese dos autos, acontece uma inusitada e diferente situação, cujas circunstâncias especiais vem permitindo que o Poder Judiciário conceda benéfica interpretação àquela norma em favor do aproveitamento dos créditos de frete realizados entre estabelecimentos da própria empresa.

Saliente-se que a recorrente vende as suas mercadorias para clientes domiciliados no exterior, comercializando os seus produtos com o compromisso da entrega no porto de embarque, local onde se dá a tradição. Para tanto, sustenta a recorrente que foi necessário promover a locação de espaço adequado próximo ao porto, “onde instalou estabelecimento, para que ali pudessem ser formados os lotes das mercadorias que ficariam acomodadas à espera da ovação e atraque do navio (conforme contrato de aluguel em anexo)”, e argumentou (fls. 320/322), *verbis*.

Cumpra esclarecer que a madeira tipo exportação (produto comercializado pela recorrente) não serve para a comercialização no mercado interno. Uma vez fabricada ela só pode ser exportada. Nada mais. Não haveria sentido, pois, transportar a mercadorias inteiramente acabada de uma filial à outra, sendo a exportação o único objetivo, se tal não se fizesse já como antecipação de parte da etapa de entrega da mesma ao adquirente.

Tudo isso, pois, configura FRETE DA EXPORTAÇÃO, suportado única e exclusivamente pelo vendedor.

Em favor de sua tese, cita trecho de sentença judicial proferida no Processo nº 5007879-15.2010.404.7100, da comarca de Porto Alegre - RS, proferida em 08 de janeiro de 2013 e anexada ao seu apelo (fls. 368/387), *verbis*.

"Está provado que o estabelecimento de armazenagem se tornou uma imposição decorrente da estrutura do Porto e que as mercadorias apenas ingressavam neste estabelecimento porque se destinavam à exportação. O fato de figurar como vendedor o último estabelecimento não pode desconfigurar a natureza de insumo suscetível de creditamento do custo do transporte até esse estabelecimento. O armazém da autora na cidade portuária existe com o único sentido de armazenar a mercadoria para posterior exportação, fato não discutido ou impugnado nesta demanda. (Grifo e Destaque do original).

A situação dos autos revela a existência de situação especial, não prevista inteiramente nas normas referentes ao creditamento, cuja distorção deve ser preenchida pelo Judiciário. O art. 3.º da Lei 10.833/03 estabelece:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor, (grifei)

Às decisões administrativas acostadas aos autos e que negaram o direito de creditamento não se pode imputar erro na subsunção do fato à norma. Deve-se ponderar, entretanto, que o transporte de mercadoria destinada à exportação, entre o local de produção e o porto, cuja exportação efetivamente se concretiza, é realidade específica do processo de exportação, fato facilmente aferível do ponto de vista da fiscalização.

O tributo a ser apurado depende essencialmente das características e conformação do seu fato gerador. A apuração de crédito não é benefício ou subvenção concedida ao contribuinte, mas parte essencial do cálculo do tributo.

No caso, em que pesem as questões gerenciais da autora toldarem a realidade, uma vez que o estabelecimento de Itajaí constituía inclusive a sede da autora, o fato é que o transporte até o porto é insumo essencial para a venda da mercadoria e a sua armazenagem naquele local uma imposição logística.

Assim, em se tratando de produto destinado à exportação, a remessa do produto para estabelecimento próprio da empresa exportadora em cidade portuária, ainda que a operação de venda não se dê pelo estabelecimento remetente da mercadoria, tem direito a empresa exportadora a se creditar do transporte da mercadoria exportada até o porto.

O frete no presente caso é insumo e a sua existência não depende de uma decisão administrativa da autora, embora, evidentemente, poderia ela ter fixado o estabelecimento remetente como o vendedor, o fato de não tê-lo feito não transmuta a realidade e a natureza do transporte."

Prossegue o recorrente sustentando que, na hipótese dos autos, tal como detalhadamente resumido na sentença parcialmente transcrita (e integralmente acostada aos autos), o frete só ocorre por ser exigência inafastável do processo de exportação, uma vez que o porto não oferece estrutura de armazenamento, conforme alhures demonstrado. Reporta-se a diversos outros julgados do TRF/4ª Região e do próprio STJ (MS 2000.71.00.012582-2/RS, AC 2004.72.02.001633-5, 1ª Turma, REsp nº 586.392, 2ª Turma, Relatora a Ministra Eliana Calmon; Res 617.733/CE, 1ª Turma, Relator o Ministro Teori Zavascki; e, REsp 1.229.271/PR, 2ª Turma, Relator o Ministro Herman Benjamin, para concluir (fls. 332/335).

Pesquisando sobre a sentença noticiada apurou-se que a demanda já foi julgada nas diversas instâncias, para ser confirmada inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ que, em sede de Recurso Especial relatado pelo Ministro Herman Benjamin (RECURSO ESPECIAL Nº 1.529.554 - RS (2015/0100228-1), confirmou a sentença acima parcialmente transcrita, em decisão assim ementada, *verbis*.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. PIS/COFINS. CRÉDITO DEDUTÍVEL. FRETE.

1. Divergência relativa à verificação da possibilidade de utilização das despesas de frete, relativas à transferência de mercadorias para o último estabelecimento de armazenagem da empresa, existente unicamente em razão da precária situação do porto de Itajaí em determinado período, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS.

2. Caso peculiar em que se entendeu que o transporte até o porto é insumo essencial para a venda da mercadoria e a sua armazenagem naquele local uma imposição logística, podendo, no caso específico, a empresa exportadora se creditar do transporte da mercadoria exportada até o porto.

3. Embargos infringentes providos

Merecem transcrição alguns trechos do voto conduto do acórdão acima referido, quanto segue.

A controvérsia tem por objeto a possibilidade do aproveitamento, a título de crédito a ser abatido na apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, das despesas relacionadas ao frete de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, em razão do precário espaço físico e grande movimentação de cargas no Porto de Itajaí.

O magistrado de piso julgou parcialmente procedentes os pedidos para declarar o direito da ora recorrida a creditar-se do valor do transporte da mercadoria exportada do penúltimo estabelecimento até o seu estabelecimento de armazenagem situado no Porto de Itajaí, para composição da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em Embargos Infringentes, o Tribunal *a quo* deu provimento ao recurso consignando que "a transferência entre os estabelecimentos faz parte da operação de venda, uma vez que o transporte entre um estabelecimento e outro tem por único objetivo o embarque da mercadoria para o seu destinatário final" (fl. 1863, e-STJ).

.....(omissis).....

Considero correto o entendimento adotado no acórdão hostilizado, uma vez que a legislação deixa claro que o direito à utilização do crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao próprio desempenho da atividade empresarial.

O frete, nessa hipótese, corresponde a uma despesa da venda e, por isso mesmo, compõe os créditos que podem ser abatidos ou descontados da base de cálculo do PIS/Cofins, nos termos da lei de regência.

No caso em concreto, é fato incontroverso que a empresa recorrida possui armazém na cidade portuária com o único e exclusivo propósito de armazenar a mercadoria vendida para posterior exportação, com o compromisso de entrega no porto de embarque, local em que ocorre a tradição, razão pela qual podemos equiparar a despesa como "despesas de frente em operações de venda". Vejamos o que afirma o Tribunal local (fls. 1862-1863, e-STJ, grifei):

Com efeito, a declaração da Superintendência do Porto de Itajaí/SC bem retrata a situação de impossibilidade de recebimento da mercadoria no período (evento 34 - OUT3):

'Declaramos para os devidos fins que no período de 2004 a 2008, em função da escassez de espaços e a grande movimentação de cargas os armazéns cobertos do Porto de Itajaí (Az2 e Az 3) estavam sendo utilizados preferencialmente para o atendimento de cargas parametrizadas em canal vermelho e que necessitavam de vistoria com verificação plena por parte da Receita Federal do Brasil.

Diante disso, não havia condições para o recebimento e armazenagem dos grandes volumes de cargas gerais soltas destinadas para exportação havendo necessidade de permanecerem armazenados fora da zona primária alfandegada e os embarques eram realizados de forma direta com o emprego do chamado 'despacho a posterior'.

Das transcrições acima, verifica-se que a matéria objeto da sentença exibida em sede de recurso voluntário pelo sujeito passivo – e que agora se comprova que foi integralmente mantida em todas as instâncias, inclusive pelo STJ – trata exatamente da mesma matéria objeto deste item, ou seja, créditos relativos às despesas de frete realizado entre estabelecimentos do sujeito passivo.

Verifica-se, também que, em consulta ao sítio do STJ, constata-se que o acórdão em comento transitou em julgado em 10 de setembro de 2015, com baixa definitiva à origem em 16 daquele mesmo mês e ano. Consequentemente, a matéria debatida neste item já foi executada ou se encontra em fase de execução perante a vara de origem por onde iniciou-se a demanda.

Registre-se que é totalmente pacificado o entendimento deste Conselho com relação ao tema da concomitância, significando dizer que o ingresso da empresa em juízo implica na renúncia à discussão na via administrativa relativamente ao tema da demanda, nos termos da Súmula CARF nº 1 (Vinculante), verbis.

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018, DOU de 08/06/2018)

Diante do exposto, voto no sentido de não tomar conhecimento do recurso voluntário relativamente a este item (créditos relativos às despesas de frete realizado entre estabelecimentos do sujeito passivo), em virtude da ocorrência de concomitância.

IV – RECEITAS COM CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS PARA TERCEIROS

Por entender que a cessão de créditos de ICMS para terceiros gera receita, o acórdão recorrido julgou improcedente as alegações do contribuinte de que os valores de créditos de ICMS transferidos para terceiros não se constituem em qualquer tipo de receita ou faturamento e, por isto mesmo, não sofrem a incidência de cobrança de contribuições para o PIS e COFINS, concluiu (fls. 263), *verbis*.

Conforme o disposto nas Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não-cumulativo) e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (incidência não-cumulativa da COFINS), estas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

.....(omissis).....

A cessão de créditos do ICMS não é operação de exportação de mercadorias ou serviços, motivo porque não está albergada por qualquer imunidade ou isenção em favor das exportações. É, tão somente, cessão de crédito a terceiro à pessoa jurídica sediada no próprio ente federativo com competência tributária relativa ao ICMS, que tem natureza própria desvinculada da origem do crédito.

A seu turno, sustenta o contribuinte que, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º incisos I e II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, o princípio da não-cumulatividade há que ser sempre observado, “fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência de imposto, um crédito fiscal, registrado em sua conta corrente fiscal”, na medida em que “o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte” (fls. 340). E prossegue, *verbis*.

A finalidade constitucional é a desoneração das exportações dos tributos internos que vão se acumulando nas etapas de fabricação do produto exportado.

Prosseguindo, cumpre referir que o fenômeno da imunidade impõe que os créditos de ICMS sejam integralmente aproveitáveis pelo exportador sob qualquer forma, ainda que o mecanismo de compensação ou abatimento não seja suficiente para absorver os saldos acumulados.

Assim é que a quantia decorrente da transferência de saldo credor do ICMS para terceiros, e o fato da transferência, ocorrem em universo absolutamente alheio ao da incidência do PIS e da COFINS, devendo ser declarada a não incidência das contribuições sobre saldo credor de ICMS transferido a terceiros.

Saliente-se, a propósito, que a transferência do ICMS para terceiro concretizou-se no ano-calendário de 2008, e o acórdão recorrido negou o crédito pretendido pela recorrente por entender que “a cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008. Ou seja, tanto é legítima a pretensão do contribuinte que a própria SRFB formalizou o reconhecimento através de Medida Provisória no final do ano de 2008, alterando o inciso V do art. 3º da Lei 9.718/1998, que passou então a vigorar com a seguinte redação, *verbis*.

Art. 3º.(omissis).....

V – a receita decorrente da transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Releva ressaltar que a matéria já foi objeto de manifestação do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do E 606.107/RS e sob a sistemática de representativo de repercussão geral. Pelo teor esclarecedor e didático da decisão emanada do STF, transcrevo a ementa, *verbis*.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996).

Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Ressalte-se finalmente que a matéria objeto deste item já foi também apreciada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, através do Acórdão CSRF Nº 9303-009.428, assim ementado, *verbis*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). Período de apuração: 001/01/2006 a 31/12/2006. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS ICMS. CRÉDITOS. CESSÃO ONEROSA. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, c/c a decisão do STF no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes da cessão onerosa do ICMS para terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS sob o regime não cumulativo.

Escudado em tais considerações, e acompanhando o entendimento consagrado pela CSRF através do supracitado Acórdão nº 9303-009.428, entendo que não incide PIS e nem COFINS sobre as receitas oriundas de créditos de ICMS transferidos para terceiros, reformando o acórdão recorrido nesta parte, pelo que voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário relativamente a este item.

V - CONCLUSÃO

Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário para : (1) não tomar conhecimento do apelo quanto ao item “créditos relativos às despesas de fretes realizados entre estabelecimentos do sujeito passivo”, em virtude da ocorrência de concomitância, nos termos da Súmula CARF nº 1; (2) – dar provimento ao apelo para considerar insumo o item referente às “receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros”; (3) – negar provimento ao recurso quanto aos demais itens em litígio (“receitas auferidas no período relativas às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com a finalidade específica de serem exportadas, e não produzidas ou industrializadas pela empresa”); e, (4) – declarar que, segundo expresso no próprio acórdão recorrido, não houve glosa quanto ao item intitulado “insumos adquiridos de cooperativas”, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)
Francisco Martins Leite Cavalcante

Fl. 18 do Acórdão n.º 3001-001.086 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10909.000173/2009-02