



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10945.900242/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-012.507 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente BARTHOLO TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. ERRO DE FATO. INEXATIDÃO MATERIAL. SÚMULA CARF Nº 168.

Mesmo após a ciência do despacho decisório eletrônico, a comprovação de inexatidão material no preenchimento de Pedido Eletrônico e Ressarcimento ou de Declaração de Compensação, permite retomar a análise do direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Marcos Roberto da Silva, que negavam provimento ao recurso por entenderem não ter havido inexatidão material.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carolina Machado Freire Martins, Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-012.507 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10945.900242/2013-11

Relatório

Trata o presente processo de Pedido eletrônico de Ressarcimento - PER n.º 14097.20600.300409.1.1.08-6349, relativo ao crédito de PIS/Pasep não cumulativo, vinculado às receitas de exportação do 1º trimestre de 2009, no valor de R\$ 28.423,42, bem como de Declaração(es) Eletrônica de Compensação - Dcomp vinculada(s) ao mencionado PER.

O pleito da interessada foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu – PR, que emitiu Despacho Decisório Eletrônico, por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 23.634,81, sendo objeto de glosa todo o valor solicitado na Ficha 16B, “Apuração dos Créditos de PIS/Pasep – Importação”, vinculados à receita de exportação (terceira coluna do DACON).

Após tomar ciência do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, cujo conteúdo foi resumido pela instância de piso:

QUE a Manifestante possui como objeto social o transporte rodoviário de cargas intermunicipal, interestadual e internacional.

QUE no desenvolver de sua atividade de transporte, apura débitos das contribuições para PIS COFINS incidentes sobre seu faturamento, sendo que este, por ser derivado quase na totalidade de serviços de transportes internacionais, se apresenta isento de tais contribuições, por força do inciso V do art. 14 da MP n. 2.158-35 de 27/08/2001 e inciso V do art. 45 do Decreto n. 4.524 de 17/12/2002.

QUE no desenvolver de sua atividade, é adquirente de diversos insumos utilizados na prestação de serviço e essenciais na sua atividade operacional e, por ser empresa optante pelo regime de tributação de lucro real, está sujeita à sistemática não-cumulativa de apuração dessas contribuições, nos termos do que determinam as Leis n. 10.637/2002, Lei n.º 10.833/2003, e posteriores alterações.

QUE a prestação de serviço recebe tratamento diferenciado em relação à tributação pelo PIS/COFINS, especialmente no que se relaciona a prestação de serviço de transporte internacional, sendo estas isentas, por força da legislação de regência, tendo sido informadas pela Manifestante, em seu DACON, nas fichas 07 A e 17 A na linha 08 a título de Receita Isenta e demais Receitas sem Incidência da Contribuição (vide DACON – Fichas – Anexo IV).

QUE na prestação de parte do serviço de transporte internacional, a Manifestante lança mão de contratação de transportadores estrangeiros que em determinados casos iniciam a prestação de serviço em território nacional e finalizam no exterior e, em outras situações, somente transportam em solo estrangeiro.

QUE pela falta de motivação clara das glosas levadas a efeito nos Despachos Decisórios, resta cerceado o direito de defesa da Manifestante, pois se apresenta latente seu prejuízo no momento de apresentar sua argumentação no sustento do que entende de direito em relação aos créditos pleiteados. Acaso o motivo da glosa seja diverso do deduzido, pugna-se pela baixa do processo em diligência para esclarecimentos e, após, seja reaberto o prazo para nova manifestação.

QUE as contratações representam despesas operacionais da Manifestante vinculadas essencialmente às receitas de serviços prestados no transporte internacional e encontram-se devidamente registradas na sua contabilidade.

QUE neste contexto, verifica-se que tal despesa se apresenta como essencial para a realização da atividade fim da Manifestante, sendo intrinsecamente ligado ao serviço de transporte internacional constante de seu objeto social.

QUE entendendo que sua receita caracteriza-se como receita de exportação, por se tratar basicamente de receita advinda do transporte internacional de cargas e isenta do PIS COFINS a teor do inc. V do art. 45 do Decreto n. 4.524/2002, procedeu, na forma da legislação, à vinculação dos seus insumos com as Receitas de Exportação, conforme consta das fichas do DACON ora juntadas.

QUE, em decorrência, elaborou pedidos de ressarcimentos e declarações de compensação, tendo por alicerce o disposto no inciso I do art. 27 e inc. I do art. 42 da IN n. 900/2008, então vigente.

QUE sendo legítimo o crédito e tendo sido cumpridas as formalidades previstas em lei, o reconhecimento do crédito sobre os serviços contratados junto a transportadores estrangeiros é medida que se impõe, sob pena de afronta ao princípio da legalidade e de enriquecimento sem causa do estado, sendo o que se requer desde já.

QUE contudo, mesmo que se entenda que as receitas auferidas pela Manifestante não se caracterizam como receita de exportação, ainda assim o crédito em comento deverá ser reconhecido, na melhor forma do direito.

QUE a Manifestante apurou créditos de PIS COFINS sobre despesas com a contratação de transportadores estrangeiros. Sobre tais dispêndios, fez incidir PIS COFINS-importação de modo que, estando no regime da não-cumulatividade, lhe é assegurado o crédito sobre tal despesa, ante seu forte liame com a atividade operacional constante do objeto social.

QUE na apuração das contribuições, a Manifestante alocou os créditos apurados em Tributação Mercado Interno e Exportação. Entendeu que as receitas que advêm de sua prestação de serviço de transporte internacional se amoldam ao conceito de receita de exportação, inclusive pelo motivo de que tais receitas se apresentam isentas das contribuições, a teor da MP n. 2.158-35/2001 e do inc. V, do art. 45 do Decreto n. 4.524/2002.

QUE, ainda não seja este o entendimento da Autoridade Administrativa, mesmo assim a Manifestante faz jus ao crédito mencionado para fins de ressarcimento, desta feita sob o enfoque do disposto no artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 e do artigo 16 da Lei n. 11.116/2005, tendo incorrido, nesta hipótese, a mero erro formal no preenchimento do DACON. Momento em que teria alocado indevidamente seus créditos à receita de Exportação, quando deveria tê-lo feito vinculado à receita Não Tributada Mercado Interno.

QUE a legitimidade do crédito sobre os serviços contratados junto aos transportadores estrangeiros, a discussão se apresenta ultrapassada, posto que o inc. II do art. 15 da Lei n. 10.865/2004 é claro neste sentido.

QUE quanto às receitas auferidas pela Manifestante na prestação de serviço de transporte internacional de cargas, verifica-se pender entendimento diverso da Autoridade Administrativa no sentido de se tratar de receita de Mercado Interno e não de Exportação, sob o argumento de que a contratação de tais serviços se dá, em sua larga maioria, por Pessoas Jurídicas domiciliadas no Brasil.

QUE em qualquer das formas (Mercado Interno ou Exportação) certo é que tais receitas não sofrem incidência de PIS COFINS, estando isentas de tais contribuições ante a previsão contida na MP n. 2.158-35/2001 e do inc. V, do art. 45 do Decreto n. 4.524/2002. Tal previsão pode conduzir ao entendimento de que os créditos da

Manifestante deveriam ser vinculados à receita de Mercado Interno – NÃO TRIBUTADA.

QUE a Manifestante entregou os Demonstrativos de Apuração dos Créditos de PIS/COFINS – DACON, vinculando proporcionalmente seus créditos às receitas de Exportação. Acaso o entendimento prevalente seja diverso, este preenchimento equivocado deve ser superado pelo julgador, posto que a este cabe esgotar suas análises buscando sempre a verdade material e, após formar sua conclusão, cumprir a legislação tributária vigente.

A 2ª TURMA DA DRJ10, analisando as razões apresentadas, assim ementou seu Acórdão :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

PER/DCOMP. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. INSUMOS EXPORTAÇÃO. SOLICITAÇÃO.

Os créditos do regime não-cumulativo decorrentes das operações de importação utilizados como insumos de produtos exportados devem ser solicitados na ficha relativa ao mercado interno do Pedido Eletrônico de Ressarcimento -

PER/DCOMP. CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS/PAGAMENTO EM MOEDA CONVERSÍVEL. NÃO COMPROVAÇÃO.

Inexistindo comprovação de qualquer prestação de serviço para pessoa física ou jurídica residente/domiciliada no exterior, com ingresso de divisas/pagamento em moeda conversível, incabível o ressarcimento ou compensação de créditos vinculados à exportação, por conta da sistemática da não-cumulatividade da contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando a decisão recorrida e os demonstrativos que constam dos autos oferecem à recorrente todas as informações relevantes para sua defesa.

ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica a liquidez e certeza de seu direito creditório.

PROVA. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um

dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. EXAME DO CRÉDITO PELA ADMINISTRAÇÃO. LIMITE. ERRO DE PREENCHIMENTO. RETIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O exame do direito de crédito efetuado pela Administração Fiscal tem como parâmetros e limites as características (valor, natureza, período de apuração) informadas pelo contribuinte no pedido de ressarcimento ou declaração de compensação. Eventual erro de preenchimento nas informações do crédito indicado no PER ou em DCOMP pode ser sanado mediante procedimento de retificação, previsto na legislação própria. nos artigos 76 a 81 da instrução normativa RFB nº 900, de 2008. A retificação de PER ou DCOMP não é procedimento cabível em sede de manifestação de inconformidade.

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PRINCÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados aos princípios, validade, legalidade, constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reafirma os principais argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Redator *ad hoc*.

Como Redator ad hoc, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheira Carolina Machado Freire Martins, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, em Despacho Decisório Eletrônico foram concedidos integralmente os saldos de créditos relativos a aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação, não sendo reconhecido o direito ao ressarcimento de créditos relativos à Ficha 16B, “Apuração dos Créditos de PIS/Pasep – Importação”, vinculados à receita de exportação (terceira coluna do DACON).

Há uma questão anterior, em se tratando de créditos referentes à contratação de terceiros (subcontratação) para realização de transporte internacional de cargas. Conforme colocação constante da decisão recorrida, em verdade, não seria devido o recolhimento de PIS/COFINS – Importação face ao disposto na MP nº 2.158-35/ 2001:

MP nº 2.158-35/ 2001

“Art.14.Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS** as receitas:

(...)

V – do **transporte internacional de cargas** ou passageiros;”

...

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

Como ressalta a DRJ, no caso específico desse processo, da análise dos contratos juntados de fls. 34 a 272, verifica-se que são todos contratos de prestação de serviços de transporte rodoviário internacional de cargas, entre a manifestante e pessoas físicas estrangeiras, não domiciliados no país. Logo, como regra, o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresa estrangeira com entrega da mercadoria no exterior não deveria sofrer a incidência PIS e a Cofins, “*pois o serviço não é executado no país, e o seu resultado, obviamente, ocorre no exterior. Trata-se de serviço contratado no exterior cujo resultado (entrega da mercadoria ao seu destinatário) ocorre também no exterior*”. E acrescenta:

Mesmo considerando que o contrato de transporte internacional de carga é composto pela coleta, junção de cargas, movimentação até o veículo que fará o transporte para o exterior e entrega da carga ao destinatário, não é viável considerar que, se por ventura uma parte dos serviços fosse realizada em território nacional, haveria incidência do PIS-importação e da Cofins-importação, pois sob o enfoque do serviço prestado, o resultado é a entrega da mercadoria no exterior, pois há uma compra de mercadoria pelo destinatário, que se traduz numa exportação.

Lado outro, conforme informado pela Recorrente, em sua manifestação de inconformidade, “*pela análise dos valores indeferidos se extrai que as glosas eletronicamente geradas se referem a tomada de créditos sobre a contratação de transportadores estrangeiros*”

para a realização de determinadas etapas de serviços prestados pela Manifestante. (fichas do DACON anexo IV)".

Dos serviços contratados junto aos transportadores estrangeiros restou composta a base de cálculo para incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação que foram, portanto, recolhidos, conforme comprovantes constantes de e-fls. 338 e seguintes dos autos (DARF's PIS-Importação):

Bradesco Net Empresa		DARF
 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL Documento de Arrecadação de Receitas Federais DARF	02 Período de Apuração	06/01/2009
	03 Número do CPF ou CNPJ	081450900000132
	04 Código da Receita	5434
	05 Número de Referência	
	06 Data de Vencimento	06/01/2009
01 Nome/Telefone BARTHOLO TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA - (045) 35221216	07 Valor do Principal	477,55
ATENÇÃO É vedado o recolhimento de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujo valor total seja inferior a R\$ 10,00. Ocorrendo tal situação, adicione esse valor ao tributo/contribuição de mesmo código de períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00.	08 Valor da Multa	0,00
	09 Valor dos Juros e / ou Encargos DL - 1025/69	0,00
	10 Valor Total	477,55
	11 Autenticação Bancária (somente nas 1ª e 2ª vias)	003440243691570

Inobstante a isenção no tocante às *receitas* decorrentes de transporte internacional é certo que, em sendo comprovado o recolhimento na subcontratação de serviços, realizado pela própria Recorrente no presente caso, a meu ver, há permissão para que esta venha a ter a parcela do crédito ressarcida ou compensada.

Dito isso, passa-se a tratar do aspecto formal, entendendo-se ter ocorrido de forma semelhante a outros casos, dos quais cita-se o Acórdão n.º 3401-009.564 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, onde houve a desconsideração da parcela do crédito como passível de ressarcimento, em razão do tipo de crédito pleiteado no pedido, considerando-se que a análise foi realizada por meio de Despacho Decisório Eletrônico.

Naquela decisão, a controvérsia é bem sintetizada:

De antemão, importa dizer que a controvérsia não guarda relação com a existência material dos créditos não reconhecidos, pois que o indeferimento de parte da importância vindicada decorre não de glosas efetuadas nesses valores e sim da desconsideração, durante o batimento eletrônico realizado, da parcela do crédito decorrente de importações vinculadas a receitas de exportação como montante passível de ressarcimento considerando o tipo de crédito pleiteado no pedido de ressarcimento.

Tal resultado sobreveio em razão de o crédito em questão ter sido equivocadamente pleiteado pela empresa mediante apresentação de um Per/Dcomp portando crédito vinculado à exportação, ou seja, créditos passíveis de ressarcimento ou compensação

com base no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, ou no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o tributo, ao passo que, conforme entendimento da Receita Federal do Brasil, referido crédito deveria ter sido pleiteado mediante apresentação de Per/Dcomp contendo créditos vinculados a operações desoneradas no mercado interno, isto é, com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Conforme destacado pela própria DRJ, os créditos relativos às importações vinculados às exportações deveriam ter sido informados nas fichas das contribuições (PIS e Cofins) relativas ao mercado interno, e não, como procedido pela Recorrente, em conjunto com os créditos relativos às Exportações:

Ademais, é de se notar que a contribuinte também não cumpriu requisito formal legal relativo à solicitação do crédito em discussão. Conforme consulta das DACONS do 1º trimestre de 2009, tem-se que supostos créditos relativos às importações vinculados às exportações foram informados incorretamente.

...

Consoante as instruções contidas no programa PER/Dcomp, utilizado para a solicitação do ressarcimento, abaixo reproduzidas, nota-se que os créditos relativos às importações vinculados às exportações deveriam ter sido informados nas fichas das contribuições (PIS e Cofins) relativas ao mercado interno, e não, como procedido pela interessada, em conjunto com os créditos relativos às Exportações:

Ficha PIS/PASEP Não-Cumulativo – Mercado Interno

A Ficha PIS/PASEP Não-Cumulativo – 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 Contribuição para o PIS/Pasep 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 nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 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 Contribuição para o PIS/Pasep, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e do art. 15 da Lei nº 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-calendário após deduções de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep.

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

Note-se que as instruções acima constam do programa de computador (PER/Dcomp) que foi homologado pela administração tributária federal (IN RFB nº 1.002, de 2010 e instruções normativas posteriores). Assim, tanto o programa como suas instruções devem ser entendidos como atos normativos, ou mesmo como veículos das práticas reiteradas do ente fazendário, nos termos dispostos nos art. 96 e 100 do CTN (Lei nº 5.172/66).

O direito de crédito indicado em Pedido de Ressarcimento não pode ser alterado ou cancelado em sede de manifestação de inconformidade, mesmo que decorrente de erro de preenchimento nas informações constantes do pedido.

Alterações nas informações prestadas em PER e em declarações de compensação apresentadas à administração devem atender às restrições regulamentares no tocante à forma, à oportunidade e à autoridade competente para o exame da retificação.

Contudo, recorro à perspectiva de formalismo moderado do processo defendida pelo ilustre e sábio colega, Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, ao refletir que mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexatidão material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório:

No entanto, conquanto as instruções existentes no programa Per/Dcomp apontem no sentido acima exposto, isoladamente, vejo a inexatidão material no preenchimento cometida pela Recorrente como perfeitamente escusável, não impeditivo de ter seu direito garantido, principalmente porque, a partir de uma perspectiva de formalismo moderado do processo, não se mostra razoável que as instruções de preenchimento do programa Per/Dcomp sobrepujem a realidade fática que parece despontar dos autos.

Para além disso, a nomenclatura adotada pelo programa Per/Dcomp utiliza as descrições de Tipo de Crédito Pis/Cofins – Exportação para as hipóteses de ressarcimento dos créditos das Leis nº 10.833/2003 (ou nº 10.637/2002) e Pis/Cofins - Mercado Interno para a hipótese de ressarcimento do crédito do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, o que, a meu ver, padece de considerável ambiguidade.

Por oportuno, observo que este Conselho recentemente editou o enunciado sumular nº 168, nos seguintes termos:

Mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexatidão material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório.

Dessa forma, tendo em vista a superação do obstáculo descrito pela Fiscalização, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a baixa dos autos a fim de que a unidade de origem faça a análise e quantifique, se for o caso, o montante de créditos de importação vinculados a receitas de exportação, emitindo nova decisão exclusivamente em relação a essa parcela.

Para além disso, no mérito propriamente dito, a instância de piso entende que o ressarcimento e a compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando se refiram a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, não prevendo a possibilidade de compensação desses mesmos créditos quando vinculados a exportações:

Da leitura dos dispositivos acima, percebe-se que o § 3º do art. 27 e o § 4º do art. 42 limitam o ressarcimento e a compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando se refiram a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência (incisos II), não prevendo a possibilidade de compensação desses mesmos créditos quando vinculados a exportações (inciso I).

Portanto, correta a interpretação da fiscalização.

Contudo, em sentido contrário, há entendimento relativamente pacificado neste Conselho, no sentido de que créditos referentes a contribuições efetivamente pagas na importação de serviços, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da própria contribuição, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

Nesse sentido, reproduzo o histórico legislativo completo constante do voto do Conselheiro Vinícius Guimarães, cujos fundamentos são transcritos como parte integrante do

presente voto, considerando-se como razões de decidir, nos termos do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99, *in verbis*:

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 n.º 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 subseqüentes.

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 nº 10.637/2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que determinam a **não incidência**, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

Lei nº 10.833/2003

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei nº. 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 destoa 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 qualificada**⁶ – aqui há concordância com a posição de Ruy Barbosa Nogueira.

A própria Receita Federal do Brasil (RFB) ratifica tal entendimento, conforme 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 nº 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 nº 33, de 2001; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 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 nº 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 nº 33, de 2001; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

Da mesma forma, diversos precedentes do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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. (Acórdão nº

3201-008.601 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28/05/2021. Relator Conselheiro

Paulo Roberto Duarte Moreira)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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. (Acórdão nº 3402-007.657 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 19/09/2020. Relator Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes)

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. (Acórdão nº 3002-001.771 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária. Sessão de 11/02/2021. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa)

Ante o exposto, entendo que pela possibilidade do ressarcimento e compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando se refiram a custos, despesas e encargos vinculados a exportações.

Conclusão

Ante o exposto, tendo em vista a superação do obstáculo relativo ao equívoco no preenchimento, VOTO por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao ressarcimento/compensação dos créditos pleiteados.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego