



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

Processo nº 11020.005067/2007-01
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3301-002.156 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Recorrente B & Z EXPORT LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO OU REMETIDA COM A FINALIDADE DE EXPORTAÇÃO.

Não há incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, quando efetivamente exportadas ou quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos com o fim específico de exportação, assim entendido quando remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS. NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

De acordo com precedentes do Egrégio Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de repercussão geral (art. 543-B, § 3º do CPC, através do RE-606107 com trânsito em julgado em 05/12/2013), aplicável ao CARF por força do art. 62-A, do RICARF, não há incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre a receita decorrente de cessão do crédito de ICMS, em razão da operação receber o mesmo tratamento dado à receita de exportação, nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

Antônio Lisboa Cardoso - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (relator), Andrada Marcio Canuto Natal, Bernardo Motta Moreira, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso em face do Acórdão nº 09-33107-2, da 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora (MG), que manteve os autos de infração de Cofins e PIS/Pasep apuradas no ano calendário de 2006, em razão da descaracterização da receita de exportação, conforme sintetiza a ementa a seguir reproduzida:

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG)

Acórdão 09-33107 - 2 .Turma da DRJ/JFA

Sessão de 12 de janeiro de 201]

Processo 11020.005067/2007-01

Interessado B & Z EXPORT LTDA.

CNPJ/CPF 07.528.590/0001-79

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS

Só se caracteriza como venda com fim específico de exportação, aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

MULTA E JUROS DE MORA.

A cobrança de multa de ofício e juros de mora para os débitos lançados de ofício, é feita com permissivo legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada através do edital de fls. 94 (afixado em 12/04/2011 e desafixado em 27/04/2011), interpôs o recurso voluntário de fls. 98 e seguintes, em 26/04/2011, reiterando as alegações constantes de sua impugnação de fls. 36 e seguintes, quando alegou que:

a) "de acordo com o mais recente entendimento jurisprudencial o destino econômico dos créditos de ICMS decorrentes da exportação, ainda que transferidos a fornecedores para fins de pagamento de insumos e/ou destinados a compensação de tributos não alteram a situação patrimonial da empresa, portanto não se justifica a incidência de PIS e COFINS sobre esses valores";

b) "não subsistem os argumentos para descaracterizar a realização das exportações". "Com o devido acatamento, os documentos que foram apresentados, dessa forma constantes do presente feito, deixam translúcida a existência da exportação. Ao revés do quer fazer crer a fiscalização, o Memorando de Exportação previsto no Convênio ICMS nº 113 de 1996 é sim capaz, junto com as demais peças comprobatórias, de justificar a existência da exportações através de empresas comerciais exportadoras";

c) "deve ser excluído o ICMS da base de cálculo do tributo, pois o ICMS não constitui receita da empresa, não pertence ao seu faturamento";

d) "são inconstitucionais as alterações promovidas pela Lei Ordinária nº 9.718/98 na base de cálculo da COFINS";

e) a multa imposta tem caráter confiscatório.

É relatório.

Voto

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo, devendo o mesmo ser conhecido.

Conforme relatado, os autos de infração, objetos do presente recurso tiveram origem na análise de pedidos de ressarcimento de valores das contribuições PIS e Cofins não cumulativas relativos ao 4º trimestre de 2006, quando a autoridade fiscal constatou que na apuração das contribuições a empresa incorreu nas seguintes supostas infrações: (i) não inclusão das transferências de créditos de ICMS nas bases de cálculo; (ii) descaracterização de exportação efetuada através de comercial exportadora; e (iii) não tributação de vendas no mercado interno.

Em relação ao primeiro tópico, sobre a inclusão das transferências de crédito de ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, mesmo na não-cumulatividade, entendeu o Egrégio Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE-606107, não haver incidência de tais contribuições, *in verbis*:

EMENTA 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 supralegal 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.

(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013).*(Trânsito em julgado em 05/12/2013).

Assim, em razão da v. decisão ter sido proferida em sede de repercussão geral, nos termos do art. 543-B, do CPC, e considerando o disposto no art. 62-A do RI-CARF, a referida decisão deve ser reproduzida nos julgamentos deste Colegiado, afastando-se, por consequência, a incidência da Cofins e do PIS/Pasep sobre as transferências de créditos de ICMS a terceiros.

Em relação ao outro tópico do recurso, a imunidade/isenção das receitas decorrentes de exportação em relação ao PIS/Pasep e Cofins, vez que a recorrente promoveu a venda desses produtos a terceiros para, quando a legislação exige que os produtos sejam *"remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora"*, conforme § 2º do artigo 39 da Lei 9.532/97 e do § 1º, do artigo 45 do Decreto 4.524/2002, objetivando impedir desvios na destinação de produtos, que, vendidos para a exportação, tenham como destino final, o mercado interno.

Assim, quando essa regra não é seguida, ou seja, quando os produtos são entregues em qualquer outro local que não os especificados, como no caso em análise não se caracteriza venda com fim específico de exportação, e consequentemente a receita nela auferida há que compor a base de cálculo dos PIS/Pasep e da Cofins da empresa vendedora.

Muito embora já tenham sido proferidos acórdãos, inclusive recentes, por este colendo CARF, relativizando esta regra, todavia, em qualquer caso é necessária a comprovação da efetiva exportação dos produtos vendidos à empresa comercial exportadora, ainda que não tenham sido entregues em recintos alfandegados, visto que o objetivo maior da lei é a exportação de produtos nacionais e não a aparente exportação, conforme depreende-se

da ementa do Acórdão nº 3302-002.321, de relatoria do i. Conselheiro Walber José da Silva (julgado em 28/09/2013), nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004 VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. Nas vendas a empresa comercial exportadora, comprovado a entrega da mercadoria ao exportador, inclusive em ponto de fronteira sem recinto alfandegado, e sua efetiva exportação, não há incidência de PIS e tem o vendedor o direito ao ressarcimento do crédito da exação (mercado externo). Recurso Voluntário Provido em Parte.

No caso em apreço, o cerne da questão é saber se o documento memorando de exportação previsto no Convênio ICMS nº 113, de 1996, juntamente com notas fiscais, sejam suficientes para comprovar a efetiva exportação, que segundo a Recorrente a fiscalização abriu mão de confirmar as exportações pelo fato de não ter sido possível cotejar os conhecimentos de transporte com as notas fiscais.

Ocorre, porém, que quem deveria fazer essa comprovação seria a própria interessada, a Recorrente, que em nenhum momento acrescentou aos autos qualquer outro elemento que permitisse comprovar a efetiva exportação, devendo por isso ser mantida a decisão recorrida que não reconheceu como tendo sido exportadas as mercadorias vendidas através de empresa comercial exportadora, não entregues em recintos alfandegados.

Por fim, quanto à alegação de confisco da multa aplicada, com ofensa à Constituição Federal, trata-se de matéria que extrapola a competência administrativa, estando a ação fiscal de acordo com o disposto no art. 44, I, a Lei nº 9.430, de 1996, determinando a aplicação da multa de ofício de 75%, nos casos de falta ou insuficiência de recolhimento.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo das Contribuições PIS/PASEP e Cofins, as cessões de créditos de ICMS para terceiros.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2014

Antônio Lisboa Cardoso

Relator

Processo nº 11020.005067/2007-01
Acórdão n.º **3301-002.156**

S3-C3T1

Fl. 136

CÓPIA