



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

**Processo n°** 11030.000980/2008-75  
**Recurso n°** 876.236 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-00.515 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 02 de junho de 2011  
**Matéria** Ressarcimento COFINS  
**Recorrente** Comil Carrocerias e Ônibus Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. GLOSA DE VALORES. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA INTERESSADA. CAUSA DE NULIDADE NÃO MATERIALIZADA.

O direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual, com respeito à nulidade do processo, somente àquela que sacrifica os fins de justiça deve ser declarada pela autoridade julgadora. A nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal, de forma suficiente, demonstra os motivos pelos quais indeferiu o pleito da interessada, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que são assegurados ao administrado pela Constituição Federal, direito este cujo exercício restou materializado nas alegações aduzidas na peça recursal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS. CRÉDITOS APURADOS EM RELAÇÃO A CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS A VENDAS PARA O MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS APENAS PARA A DEDUÇÃO DA CORRESPONDENTE CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

A legislação concernente ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, ressalvadas determinadas condições

em que aduzido direito não é permitido, nos termos das leis instituidoras do referido regime.

Os créditos apurados dessa forma deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. Relativamente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação ou a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições em tela, a lei autoriza sua utilização para a compensação com outros tributos administrados pela RFB, ou ainda, mediante ressarcimento em espécie, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

No entanto, o direito à ampla compensação ou ao ressarcimento em espécie não existe em relação às vendas efetuadas para o mercado interno, mesmo diante do fato de o produto estar sujeito a redução da base de cálculo da contribuição, posto que aludida redução não caracteriza hipótese de isenção ou de não-incidência tributária, condições estas que estão albergadas pelo direito referenciado, nos termos ressaltados.

Assim, relativamente aos créditos do PIS-Pasep e da COFINS não-cumulativos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às vendas para o mercado interno, tais créditos poderão ser utilizados, tão-somente, para a dedução da correspondente contribuição devida.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO FUNDADO EM DESPESAS DE FRETES INTERNACIONAIS ONDE NÃO HOUVE A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

No regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é vedado o direito a creditamento decorrente da aquisição de serviços de fretamento não sujeitos ao pagamento da contribuição, cuja contratação foi meramente intermediada por despachantes aduaneiros e pessoas jurídicas que se dedicavam à atividade de agenciamento de fretes internacionais, operados por empresa com sede no exterior.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE OS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL.**

Em função da vedação legal objeto do artigo 13 da Lei nº 10.833/03, c/c artigo 15, inciso VI, da mesma Lei, é inaplicável a correção monetária ou a incidência de juros sobre os créditos apurados no regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade aduzida pela interessada e, no mérito, para negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Solon Sehn. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ Santa Maria (fls. 290/308), a qual, por unanimidade de votos, não acolheu os argumentos aduzidos na manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que reconheceu apenas em parte pleito relacionado a direito creditório relativo à COFINS não-cumulativa de competência do 3º trimestre de 2007.

Quanto à parte rejeitada do pleito, esta abrangeu os seguintes pontos:

- a) foram glosados os valores correspondentes às despesas com fretes marítimos internacionais prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, posto que referidas despesas não teriam sido alcançadas pela COFINS;
- b) também foram glosados os créditos apurados no mercado interno decorrentes de vendas operadas com redução da base de cálculo.

Com respeito à parcela do crédito reconhecida, a autoridade administrativa entendeu por restringir seu aproveitamento apenas para compensação com débitos da própria COFINS, restrição esta fundamentada em exegese do artigo 16 da Lei nº 11.116/05, c/c artigo 17 da Lei nº 11.033/04 e § 6º do artigo 150 da Constituição Federal. Relativamente aos créditos homologados, referida autoridade manifestou-se no sentido de que a ampla compensação ou o ressarcimento só poderiam ser admitidos quanto às saídas destinadas para o mercado exterior – posto que a situação estaria amparada pelos §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei 10.833/03 – ou ainda, quanto aos créditos decorrentes das vendas para o mercado interno, se estas pudessem ser enquadradas em vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/04, uma vez que o artigo 16 da Lei nº 11.116/05 garantia o mesmo direito.

Irresignada, a pleiteante apresentou manifestação de inconformidade onde ressaltou, em síntese:

- a) quanto à restrição para aproveitamento dos créditos homologados tão-somente para compensação com débitos da própria COFINS, defende que

a venda das carrocerias ou ônibus no mercado interno se deu com redução da base de cálculo da contribuição, hipótese exonerativa que seria equivalente à figura da isenção parcial, amparada, pois, pelo disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/04, c/c artigo 16 da Lei nº 11.116/05;

- b) que a legislação de regência asseguraria o direito à restituição de créditos da COFINS nas compras de insumos utilizados na industrialização de produtos ou mercadorias acumulados trimestralmente, notadamente em razão da impossibilidade de se valer de dedução ou compensação da própria contribuição social ou com quaisquer tributos administrados pela RFB face ao amontoamento de créditos provocados pela preponderância de saídas imunizadas (vendas para o mercado externo ou ZFM), ou ainda, pela própria saída com parcial incidência do tributo (caso das vendas realizadas no mercado interno);
- c) que, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, o legislador ordinário teria vislumbrado impedir que os créditos ficassem inservíveis nos casos em que empresas, pela natureza particular de suas operações (exonerações totais ou parciais nas saídas), gerassem contínuo saldo credor da contribuição, o que, à mingua de débitos equivalentes, tornaria nulo o próprio direito de crédito concedido e inócua a sistemática da não-cumulatividade engendrada no § 12 do art. 195 da CF;
- d) que o benefício fiscal trazido pelo inciso II, § 2º, do art. 1º, da Lei nº 10.485, de 2002 – redução de base de cálculo – não teria o condão de interferir na forma ou modalidade de aproveitamento dos créditos resultantes desta exoneração parcial, porquanto tais créditos, mantidos na exata medida em que a saída tenha se dado com a redução da base impositiva do tributo, seriam resultado de uma modalidade que ataca o aspecto quantitativo do fato gerador, de forma a dispensar parcialmente o pagamento do tributo, afeiçoando-se, à vista disso, como regra isentiva;
- e) que, ainda que isenção não fosse, o art. 1º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.485, de 2002, determinaria a não-incidência da norma tributária sobre uma parcela do fato econômico que enseja o pagamento do tributo (fato gerador), com a conseqüente possibilidade de aplicação do art. 16 da Lei nº 11.116/05 (recuperação total dos créditos descontados em operações anteriores por meio de ressarcimento);
- f) assevera que o § 6º do art. 150 da CF determina ser indispensável lei específica para fins de concessão dos direitos aos benefícios que enumera, nada exigindo ou ressaltando quanto à modalidade de aproveitamento dos créditos tributários: se por restituição ou compensação;
- g) que não faria sentido algum a concessão ao direito de ressarcimento (restituição) a quem pode o mais – aquele que é agraciado com a isenção ou não-incidência total do pagamento da contribuição na saída do produto de seu estabelecimento – e tolher (prejudicar) a fruição deste mesmo direito (ou a ele análogo) a quem pode o menos – aquele que é beneficiado apenas com isenção ou não-incidência parcial (redução de base de cálculo) do tributo na saída das mercadorias (produtos);

- 
- h) que esta disparidade de critérios seria inadmissível, desequilibrando e colidindo com os princípios da isonomia e seus consectários, proporcionalidade e razoabilidade, todos da CF de 1988, vetores a orientar o Sistema Tributário Nacional, inclusive o aplicador da lei fiscal;
- i) que não mereceria ser acolhida a distinção feita, devendo ser corrigido o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal e, por consequência, o Despacho Decisório, por serem substancialmente inválidos, improcedentes, ilegais e, também, inconstitucionais, devendo eles se adequarem à melhor interpretação das normas, visando-se resguardar o ressarcimento dos créditos já reconhecidos e quantificados, resultantes das vendas de ônibus ou carrocerias operadas no mercado interno;
- j) que seu direito à compensação estaria amparado pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002.

Sobre a exclusão das despesas com fretes marítimos internacionais da base de cálculo da contribuição, aduz o seguinte:

- a) que o termo de verificação fiscal seria nulo por falta de fundamentação legal, face à inobservância aos incisos IV, art. 10, II, art. 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, e I, art. 50 da Lei nº 9.784/99;
- b) que o art. 110 do CTN teria vedado qualquer alteração ou restrição infraconstitucional tendente a limitar a aplicabilidade da sistemática da não-cumulatividade, a qual, à luz da Constituição Federal, permitiria a manutenção e o crédito do tributo sobre a totalidade dos produtos ou bens adquiridos, sem exceção;
- c) que, por força do art. 3º da Lei nº 10.637/02, a operação não poderia ser onerada pelo custo representado pelo *quantum* do bem, serviço ou mercadoria adquirida, como no caso da empresa, que apurou e escriturou os créditos da contribuição resultantes das despesas com fretes marítimos incorridas, indispensáveis à vazão de suas carrocerias e ônibus para clientes sediados no exterior;
- d) que a apuração dos créditos encontraria amparo expresso no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, e que a despesa passível de creditamento teria como requisitos únicos os dispostos no inciso II do § 3º do art. 3º da referida Lei, tendo a empresa observado rigorosamente os pressupostos exigidos, sobretudo porque os créditos da COFINS seriam indiscutivelmente decorrentes de fretes marítimos adquiridos e pagos à pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil;
- e) que não poderia haver dúvidas acerca da regularidade dos créditos calculados sobre os fretes marítimos, seja porque foram eles adquiridos de pessoas jurídicas constituídas e operantes no País, seja porque foram pagos (creditados) às mesmas, também em território nacional, resultando ser

forçoso reconhecer que estariam preenchidos todos os requisitos dos incisos I e II, § 3º, do art. 3º da Lei nº 10.833/03;

f) que referido serviço não poderia se enquadrado como insumo, mormente porque ditos fretamentos não são aplicados, transformados fisicamente, ou mesmo consumidos no processo de industrialização desses bens;

g) que qualquer outro juízo fiscal cujo intento seja o de elastecer o alcance da restrição contida na norma esbarraria no princípio da tipicidade cerrada (reserva legal) e nos rigores dos comandos prescritos pelos arts. 97, 142 e 108 e §§ do CTN.

Quanto à correção dos créditos, defende que os mesmos deveriam ser atualizados, e isso com fulcro na proteção da empresa da corrosão inflacionária da moeda. Referida atualização deveria se dar com base na taxa SELIC, nos termos de jurisprudência do Conselho de Contribuintes e de doutrina nesse sentido.

Em seu pedido final, se manifesta pela nulidade do despacho decisório atacado.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, de cuja decisão a pleiteante fora cientificada em 24/02/2010 (fls. 310).

Inconformada, a empresa, em 26/03/2010, apresentou o recurso voluntário de fls. 311/336, onde se insurge contra a decisão recorrida com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, aduzindo em acréscimo, notadamente, que os pagamentos relativos aos fretes teriam sido realizados a pessoas jurídicas/sucursais domiciliadas no país, embora com sede no exterior, mas que isso não obstaculizaria o creditamento em litígio, amparado que estaria pela lei nº 10.833/03, em cuja redação inexistiria “[...] menção à ‘sede’ da pessoa jurídica contratada para o fretamento, conquanto esteja ela ‘domiciliada’ no país!”.

Diante do exposto, requer a reforma do acórdão vergastado para “**JULGAR/DECLARAR.**”

- a) o despacho decisório inválido ou improcedente;
- b) o direito à compensação dos créditos reconhecidos nos moldes prescritos pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores;
- c) o direito creditório calculado sobre as despesas com fretes marítimos e sua utilização para ressarcimento ou compensação; e,
- d) a atualização dos créditos pela taxa SELIC.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Ainda em sede de preliminar, existe uma questão de nulidade a qual, adiante, está afastada, mas cujas razões serão demonstradas quando do exame do mérito, dado o liame que existe entre os argumentos em prol da nulidade apresentados pela recorrente e as questões relativas aos fundamentos da lide analisadas.

Conforme relatado, vê-se que a contenda envolve discussão acerca de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, de competência do terceiro trimestre de 2007, onde parte do direito creditório não foi reconhecido em decorrência da exclusão da base de cálculo dos valores correspondentes às despesas com fretes marítimos internacionais prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, despesas estas não alcançadas pela COFINS e pelo PIS. Com respeito à parcela do crédito homologada pela autoridade administrativa, seu aproveitamento ficou restrito apenas à compensação com débitos do próprio PIS, restrição esta fundamentada em exegese do artigo 16 da Lei nº 11.116/05, c/c artigo 17 da Lei nº 11.033/04 e § 6º do artigo 150 da Constituição Federal.

Relativamente à parcela do crédito homologada, segundo o raciocínio aplicado, a ampla compensação ou o ressarcimento só seriam admitidos se as saídas tivessem sido destinadas para o mercado exterior – posto que a situação estaria amparada pelos §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei 10.637/02 – ou se o caso pudesse ser enquadrado em hipótese de venda com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/04, uma vez que o artigo 16 da Lei nº 11.116/05 garantia o mesmo direito.

A primeira questão que necessita ser analisada diz respeito à existência ou não de direito a compensação com outros tributos federais, ou a ressarcimento, dos créditos da COFINS decorrentes das vendas efetuadas no mercado interno com redução da base de cálculo.

Para tanto, convém sejam feitas breves considerações acerca do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a grande similitude entre os regimes de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as alíquotas das contribuições em evidência são, em regra, de, respectivamente, 1,65% (artigo 2º da Lei nº 10.637/2002) e 7,6% (artigo 2º da Lei nº 10.833/2003). No entanto, as leis instituidoras do regime da não-cumulatividade prevêm hipóteses legais que ensejam a aplicação de bases de cálculo e de alíquotas específicas, nos termos dos parágrafos objeto dos correspondentes artigo 2º de cada uma das leis em comento, dentre as quais a condição prescrita pelo inciso III do § 1º dos respectivos artigo 2º (incluídos pela Lei nº 10.865, de

2004), que determina a aplicação do disposto no artigo 1º da Lei 10.485, de 3/07/2002, para os produtos ali elencados (onde se enquadra a mercadoria industrializada pela reclamante), dispositivo este que estipula a alíquota de 2% para o PIS/Pasep a ser aplicada sobre uma base de cálculo reduzida em 48,1%, conforme se observa abaixo:

**Lei 10.485, de 3/07/2002**

*Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 1º O disposto no caput, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da TIPI, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.*

*§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:*

*[...]*

*II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).*

A legislação pertinente ao regime autoriza, ainda, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Doravante, voltaremos a essa questão.

Os créditos apurados deverão ser utilizados, prioritariamente, para a dedução do valor devido das correspondentes contribuições a recolher. No caso de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a **receitas de exportação**, poderão tais créditos ser utilizados para a compensação com outros débitos da própria empresa, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Nesse caso, as leis instituidoras da não-cumulatividade admitem, ainda, o ressarcimento em dinheiro, caso não seja possível a utilização dos créditos para a dedução das contribuições a recolher até o final de cada trimestre do ano civil.

Feitas as observações de natureza mais geral sobre o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, passemos para os pontos especificamente relacionados à lide.

**Do alegado direito a ressarcimento em espécie ou para compensação com outros tributos dos créditos da COFINS decorrentes das vendas efetuadas no mercado interno com redução da base de cálculo da contribuição**

A primeira questão posta em exame requer seja examinado se existe direito à compensação com outros tributos, ou para ressarcimento em espécie, dos créditos da COFINS decorrentes das vendas efetuadas **no mercado interno com redução da base de cálculo da contribuição em tela**. Não há questionamento quanto ao direito de creditamento (a não ser em relação aos outros problemas adiante analisados), já que tal direito está claramente amparado pelo artigo 3º da mencionada Lei 10.637/02 (bem como pelo artigo 3º da Lei 10.833/03, no caso da COFINS).

Com respeito às receitas decorrentes da **prestação de serviços para o exterior com ingresso de divisas** ou à **exportação de mercadorias (ou operação equivalente)**, o artigo 6º da Lei 10.833/03, ao estabelecer a não-incidência da contribuição sobre aludidas receitas, autoriza, **nessas hipóteses**, a utilização dos créditos apurados na forma do artigo 3º, inclusive, por meio de **compensação com débitos próprios de outros tributos administrados pela RFB ou ressarcimento em dinheiro**, nos termos do referido dispositivo, abaixo reproduzido:

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - 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.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*[...]*

(grifos nossos)

Além disso, nos termos do artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, o saldo credor da contribuição para o PIS/Pasep ou COFINS, **apurado na forma do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03** (além do saldo pela incidência das referidas contribuições sobre as

importações) **em virtude do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004 (vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições em tela)** poderá também ser aproveitado da mesma forma que a prevista no artigo 5º da Lei 10.637/02 e artigo 6º da Lei 10.833/03, ou seja, **mediante compensação com débitos próprios de outros tributos federais, ou ainda, ressarcimento em dinheiro**, nos termos estabelecidos pelo comentado preceito legal, abaixo transcrito:

**Lei nº 11.116, de 18/05/2005**

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

(grifo nosso)

Como se vê, o direito à utilização dos créditos do PIS e da COFINS para a compensação com débitos de outros tributos administrados pela RFB, assim como por meio de ressarcimento em dinheiro, é restrito para os casos em que aludidos créditos tiverem sido apurados na forma do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/02, dentre outros, sobre custos, despesas e encargos necessários à **fabricação de mercadorias exportadas** ou à **prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas** (§§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei 10.637/02 e §§ 1º a 3º do artigo 6º da Lei 10.833/03), bem como **em virtude de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência** das contribuições em tela (artigo 16 da Lei nº 11.116/05 c/c artigo 17 da Lei 11.033/04).

No entanto, **o crédito da contribuição objeto da lide decorre da aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos vendidos no mercado interno**, condição que, conforme demonstrado, não encontra abrigo legal que garanta o direito à ampla compensação ou ao ressarcimento em dinheiro que a lei confere aos créditos apurados na fabricação de bens **exportados**. Resta examinar apenas se referidas alienações podem ser enquadradas como operações realizadas com **isenção** ou **não-incidência**, como defende a empresa interessada.

Neste comenos, **também não há direito que ampare a tese aduzida pela recorrente**, conforme fundamentos na sequência delineados.

A isenção tributária, para os doutrinadores mais antigos (Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Fábio Fanucchi, dentre outros), é a dispensa legal de pagamento de tributo devido. Segundo essa tese, na isenção ocorre o fato gerador, a incidência tributária e a materialização da obrigação tributária, que, no entanto, é dispensada pela lei isentiva. Não obstante as pesadas críticas contrárias a essa linha conceitual, não se pode negar

que tal ideia está em sintonia com o artigo 175, inciso I, do CTN, que coloca a isenção como hipótese de **exclusão do crédito tributário**.

Souto Maior Borges, por sua vez, defende que

*[...] não-incidência, imunidade e isenção apresentam como nota comum a circunstância de, em face delas, não surgir o vínculo jurídico denominado incidência [...]. E, sem a incidência do tributo, não surge a obrigação tributária.* (grifei)

(BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Malheiros: São Paulo. 3.ed. 2001. p.190)

Até aqui, nenhum problema com a doutrina contemporânea. Mas a recorrente, fundada exatamente em lição de Souto Maior Borges, além de Ives Gandra Martins e em jurisprudência do STF (para o ICMS), aduz que a hipótese normativa na qual se enquadra diz respeito às chamadas **isenções parciais**, onde “[...] surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo”. E assim, caracterizada a redução da base de cálculo como isenção, estaria a empresa amparada pelo direito de compensar os créditos da COFINS com débitos de outros tributos administrados pela RFB, ou ainda, pelo direito ao ressarcimento em dinheiro, alicerçada que estaria pelo artigo 16 da Lei nº 11.116/05, c/c artigo 17 da Lei nº 11.033/04.

No entanto, não obstante a respeitável doutrina e jurisprudência em que a recorrente se alicerça, **não há como se aceitar a tese da isenção parcial defendida pela mesma**.

Luciano Amaro leciona que a técnica da isenção “[...] consiste em estabelecer, em regra, a tributação do universo, e, por exceção, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão não tributáveis. *Essas espécies excepcionadas dizem-se isentas*” (**Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 280) (grifei).

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho explica a isenção tributária a partir da divisão das normas jurídicas em *normas de comportamento* e em *normas de estrutura*; nestas, inclui as regras de isenção, cuja forma de ação envolve o ataque a um ou mais dos critérios da norma, mutilando-os parcialmente. Ressalta o i. professor que a isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério do antecedente (p. ex., critério espacial) ou do consequente (p. ex., sujeito passivo) da norma jurídica tributária, impedindo o tributo de nascer (e aqui, entenda-se, de nascer na sua totalidade). **Exatamente por isso é que não se pode confundir subtração do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente com a redução (parcial, portanto) da base de cálculo ou da alíquota do tributo**.

Nesse sentido, **postula que a diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção – muito embora a doutrina a denomine de isenção parcial** –, mas apenas providência modificativa que reduz o *quantum* do tributo que deve ser pago. Nas palavras do próprio autor:

*Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção S traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum*

*do tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.* (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 1993. p. 333-334) (grifei)

Seguindo essa mesma linha, e criticando a tese das isenções parciais (na qual se embasa intensamente a defesa da reclamante, como ressaltado), Sacha Calmon Navarro Coêlho:

*[...] à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação isenção parcial para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua essência consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.* (grifo nosso)

(COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 196)

Portanto, **seja admitindo a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário, seja aceitando a ideia de isenção como excludente da norma hipotética de incidência**, no caso em exame – onde houve, tão-somente, uma redução da base de cálculo da COFINS (em 48,1%, imposta pelo artigo 1º, inciso II, da Lei 10.485/02) e a estipulação de uma alíquota, inclusive, mais elevada que a ordinariamente estabelecida (9,6% contra 7,6%) –, **não há que se falar em isenção, já que todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário – este, efetivamente existente – se fazem presentes.**

Aliás, e agora nos restringindo à tese da isenção como hipótese de dispensa legal de pagamento de tributo devido – na forma do CTN – a sustentabilidade lógica da proposição defendida pela reclamante necessitaria fossem alterados os fundamentos necessários à classificação da isenção como uma hipótese de exclusão do crédito tributário, estabelecida pelo artigo 175, I, do CTN, **normativamente**, portanto. Já a tese da *isenção parcial* requer, como condição *sine qua non*, seja afastada a incidência do tributo e o surgimento da obrigação tributária principal, criando o denominado *fato gerador isento*, previamente, pois, à materialização da obrigação tributária, posto que seria impraticável defender tal tese uma vez materializada, na sua totalidade, a obrigação tributária, que, neste caso, deveria subsistir apenas em parte.

Enfim, a questão em exame representa exclusivamente o estabelecimento de base de cálculo e alíquota específicas visando reduzir a carga tributária de um particular seguimento da economia, o que, de forma alguma, se assemelha à isenção, posto que incompatível: a) com a tese mais tradicional – isenção como hipótese **normativa** de exclusão do **crédito tributário** (artigo 175, inciso I, do CTN); b) com a tese da isenção como excludente da norma hipotética de incidência – que exige seja a isenção conferida na sua totalidade.

Aliás, a alteração da alíquota pode ocorrer não apenas para reduzir a carga tributária, **mas também para aumentá-la (como não raro ocorre)**, o que põe por terra em definitivo a tese da isenção parcial.

O caso em exame também não se enquadra como **não-incidência** tributária, como, alternativamente, defende a reclamante.

Redução de base de cálculo nada tem a ver com não-incidência da norma tributária. **A não-incidência, como defende Sacha Coêlho, é um “não-ser”.** Enquanto a isenção advém de norma positiva que estabelece condição onde a norma hipotética de incidência não tem alcance, na não-incidência simplesmente não há norma, ou seja, o ato praticado é estranho ao campo da normatividade tributária. **Exatamente por isso é que Geraldo Ataliba, de forma brilhante, comparava a não-incidência ao não-crime.**

Por seu turno, no caso presente, a própria redução da base de cálculo é suficiente para demonstrar de forma transparente a materialidade da hipótese de incidência, que, por alcançar a realidade fática, comprova não se enquadrar o fato no âmbito da não-incidência tributária.

Portanto, relativamente aos créditos da COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a vendas efetuadas para o mercado interno com redução da base de cálculo, diante do fato de referida redução não se enquadrar como hipótese de isenção ou de não-incidência tributária, conclui-se que **não há amparo legal que possibilite a utilização desses créditos para fins de compensação com outros tributos federais, ou ainda, para ressarcimento em dinheiro.**

Assim, em relação a referidos créditos, cabível apenas sua utilização para dedução da própria contribuição devida pela empresa interessada.

Nega-se, pois, provimento ao recurso neste âmbito.

#### **Da inaplicabilidade, ao caso, do direito prescrito pela Lei nº 9.430/96**

Também não merece acolhida o argumento aduzido pela empresa recorrente concernente à alegada aplicabilidade ao caso do disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Com efeito, o *caput* do referido dispositivo, segundo redação dada pela Lei nº 10.637/02, garante o direito à compensação de créditos do contribuinte com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela RFB, mas isso **apenas em relação a créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento**, conforme se observa do preceito acima referenciado:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (grifo nosso)*

Como demonstrado, **os créditos da reclamante não se enquadram como passíveis de restituição ou de ressarcimento**, razão pela qual o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não ampara o direito que a mesma alega fazer jus.

#### **Do alegado direito a creditamento da COFINS pela realização de despesas com fretamento**

Conforme já revelado, a legislação pertinente ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Referidas leis, no entanto, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º

(com as alterações implementadas pela Lei nº 10.865, de 2004), fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela, como, por exemplo, aquela objeto de seu inciso II, segundo o qual não dará direito a crédito o valor “*da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*”.

Quanto às despesas com armazenagem e fretes, interessante observar que a possibilidade de utilização dessas despesas para fins de apuração de créditos decorrentes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS se encontra explicitada no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 (relativa à COFINS não-cumulativa), inciso este que, por força do disposto no artigo 15, inciso II, da referida Lei, é aplicável também para o PIS/Pasep não cumulativo. Para maior clareza reproduzo os preceitos legais em comento:

**Lei 10.833/03**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º 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.*

[...]

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

A motivação arguida pela autoridade recorrida para indeferir o direito ao creditamento sobre referidas despesas foi a não-incidência da COFINS sobre os fretes marítimos internacionais prestados por empresas domiciliadas no exterior.

Inicialmente, não se questiona que o ônus das operações com frete tenha sido integralmente suportado pela reclamante. O motivo para a glosa de tais despesas, como consignado no termo de verificação fiscal, foi a contratação de fretes com empresas domiciliadas no exterior. Com efeito, os incisos I e II do § 3º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 restringem o direito ao crédito: *I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.* Ademais, prescreve o inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (acima já referenciado):

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Contraditanto não haver desobedecido a esses preceitos, a reclamante insiste que os créditos da COFINS em contenda advêm de fretes marítimos “adquiridos” e “pagos” a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Especificamente, assevera que os pagamentos relativos aos fretes teriam sido realizados a pessoas jurídicas/sucursais domiciliadas no país, embora com sede no exterior, mas que isso não obstaculizaria o creditamento em litígio, amparado que estaria pela lei nº 10.833/03, em cuja redação inexistiria “[...] menção à ‘sede’ da pessoa jurídica contratada para o fretamento, conquanto esteja ela “**domiciliada**” no país!?”.

No entanto, segundo o termo de verificação fiscal e decisão vergastada, o agenciamento dos serviços de fretamento foi intermediado por despachantes aduaneiros e pessoas jurídicas que se dedicavam à atividade de agenciamento de fretes internacionais. Nesse diapasão, consta da decisão recorrida:

*Muito embora o ônus das operações de frete tenha sido suportado pela empresa (vendedora), se pode inferir pelos documentos constantes do processo (por exemplo às fls. 47/51, 118/119 e 129/132) que o fretamento dos bens que vendeu ao mercado externo foram operados por empresas cuja sede está no exterior, sendo que, conforme informado pela Fiscalização, o agenciamento daqueles serviços foram intermediados por despachantes aduaneiros que atuavam como representantes da contribuinte. Atente-se que a empresa nada manifestou a este propósito em sua peça de descontentamento, sendo de ser salientado que daquilo que fundamentado pela Fiscalização, entende-se que na verdade a contribuinte contratava, também, pessoas jurídicas domiciliadas no País que se dedicavam à atividade de agenciamento de fretes internacionais, fazendo o pagamento do serviço de transporte para elas.*

*Nesse caso, é preciso ressaltar que tais agenciadores não prestam o serviço de transporte, não sendo eles os recebedores do pagamento por tais serviços. Na verdade os valores entregues para os agenciadores correspondem aos pagamentos dos transportadores, resultando que para atendimento da exigência legal (custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País), necessário se faz que o transportador (o prestador do serviço de transporte internacional) seja domiciliado no País.*

(grifos nossos)

Sobre a questão, importa destacar que a recorrente não acostou aos autos nenhuma prova capaz de demonstrar que as empresas nacionais que receberam pelos serviços de frete teriam efetivamente prestado tais serviços, não tendo agido tão-somente como agenciadoras dos fretes.

Em relação ao inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, acima reproduzido, entendo que, de fato, as despesas com frete não se enquadram na vedação ali contida, já que estas não se enquadram como insumos. Não obstante, a glosa dos valores correspondentes aos fretes internacionais encontra guarida no inciso II do § 3º do artigo 3º da Lei 10.637/02, já que não foram pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, como demonstrado.

Finalmente, e ainda em relação à glosa dos valores correspondentes a fretes, a reclamante alega  **nulidade do procedimento fiscal por falta de fundamentação legal.**

No procedimento fiscal vergastado, todavia, não se vislumbra a existência de qualquer vício capaz de fundamentar a nulidade do ato administrativo em questão.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Neste comenos, é importante ressaltar que o direito processual tem como regra o **princípio da instrumentalidade das formas**, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora.

Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Assim, não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. E prejuízo à defesa, de fato, não houve, o que se extrai da minuciosa e pontual defesa apresentada pela interessada.

Aliás, tanto no termo de verificação fiscal quanto no despacho decisório da unidade de origem são referenciadas as normas que tratam do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, informação que, associada aos claros motivos para a glosa das despesas com frete, contraditados pela reclamante, demonstram a ausência de razões capazes de sustentar a nulidade do procedimento.

Portanto, uma vez afastada a nulidade reclamada, e considerando que os fretes internacionais foram pagos a pessoa jurídica não domiciliada no país, legítima a glosa dos pagamentos em tela para fins de creditamento da COFINS.

### **Da atualização dos créditos pela taxa SELIC**

Relativamente aos argumentos aduzidos pela reclamante concernente à incidência da taxa SELIC, importa destacar que existe vedação legal expressa à correção dos créditos da COFINS apurados no regime da não-cumulatividade pela referida taxa.

Tal vedação, com efeito, está consignada no artigo 13 da Lei nº 10.833/03, que trata da COFINS não cumulativa, cujo preceito é também aplicável ao regime do PIS não-cumulativo por força do inciso VI do artigo 15 da mesma lei. Referidos dispositivos encontram-se abaixo transcritos:

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

[...]

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Assim, não há como acolher o pleito da interessada nesse sentido.

Processo nº 11030.000980/2008-75  
Acórdão n.º **3802-00.515**

**S3-TE02**  
Fl. 346

---

### **Da conclusão**

Por todo o exposto, voto, **preliminarmente**, para rejeitar a tese de nulidade aduzida pela interessada e, **no mérito**, para negar provimento ao recurso voluntário interposto pela mesma.

Sala de Sessões, em 02 de junho de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator