



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

Processo nº 11065.101362/2007-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.747 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente L G COMERCIAL DE PELES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

BASES DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CONCEITO DE RECEITA.

Os ingressos provenientes das transferências de créditos de ICMS a terceiros representam mera recuperação do ônus econômico advindo deste tributo e, portanto, não possuem natureza jurídica de receita, e, como tal, não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS ou a Cofins.

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM FINS DE EXPORTAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. INAPLICÁVEL

A nota fiscal de aquisição de mercadorias pela Recorrente continha CFOP cuja finalidade específica era a exportação. Entretanto, não estando a Recorrente enquadrada em nenhuma das duas espécies de empresas comerciais exportadoras (constituída nos termos do Decreto-lei no 1.248/72 ou empresa registrada na Secretaria de Comércio Exterior), fica evidente que a vedação estabelecida pelo §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 não é aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMP de PIS/COFINS-Exportação no 2º Trimestre de 2006, no valor original total de R\$24.816,79 por meio da PER 10616.15027.221106.1.1.08-7339 e cujos débitos a serem compensados encontram-se na DCOMP 23262.42178.221106.1.3.08-9561.

A DRF Novo Hamburgo/RS, em apreciação ao pleito da contribuinte, proferiu **Despacho Decisório** (e-fls. 54) não homologando a compensação declarada tendo em vista que houve a glosa parcial do direito creditório relativo ao PIS não cumulativo e, por conseguinte, a homologação das compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido.

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou a **Manifestação de Inconformidade** em 22/08/08, alegando os seguintes pontos: (i) insurge-se contra a inclusão na base de cálculo do PIS não cumulativo de receitas referentes a cessão e/ou transferência de créditos de ICMS, por entender que tais valores não se enquadrariam no conceito de receita estabelecido pela Lei nº 10.637/2002; (ii) discorda ainda da glosa dos créditos referente às compras de mercadorias com fim específico de exportação, defendendo o direito ao creditamento.

A DRJ de Porto Alegre/RS julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão nº 10-21.025** a seguir transcrito:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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

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

COMERCIAL EXPORTADORA.

São empresas que têm como objetivo social a comercialização, podendo adquirir produtos fabricados por terceiros para revenda no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial.

NAO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de fevereiro de 2004, é vedado às empresas comerciais exportadoras aproveitar os créditos relativos aos insumos adquiridos para fins de exportação, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º da Lei nº 10.833/2003.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação e rebatendo o disposto na decisão de piso.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de PIS efetuada na análise da Declaração de Compensação. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes irregularidades: (i) inclusão na base de cálculo do PIS não cumulativo de créditos de ICMS cedidos e/ou transferidos a terceiros; e (ii) cálculo de créditos sobre aquisições de mercadorias com fim específico de exportação. Passemos a análise de cada um destes itens.

Inclusão na base de cálculo do PIS não cumulativo de créditos de ICMS cedidos e/ou transferidos a terceiros

O entendimento da decisão de piso concernente a este tema foi no seguinte sentido extraído do voto do relator:

Em se tratando de receita, auferida com a cessão de créditos de ICMS admitida pela legislação estadual, cumpre analisar o cabimento ou não de sua tributação pelo PIS/Pasep e pela COFINS. A operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a Unidade da Federação, o do cedido.

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

(...)

Quanto a este tema, observo que houve o pronunciamento da Coordenadoria do Sistema de Tributação - COSIT, através da Solução de Consulta Interna 48, de 30/12/2004, no qual a posição acima defendida é inteiramente corroborada pelo órgão central, havendo incidência não somente de PIS e COFINS, mas também de IRPJ e da CSL sobre os valores auferidos com a cessão de créditos de ICMS. Todavia, cabe observar que recentemente houve a edição da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008, cujos arts. 7º, 8º e 9º desoneram da incidência do PIS e da COFINS as transferências onerosas de ICMS efetivada a partir de 1º de janeiro de 2009, sem efeitos retroativos.

A Recorrente, após uma síntese da legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep, alega que as cessões de créditos de ICMS não integram a base de cálculo da contribuição uma vez que não consistem numa receita e sim na recuperação de um custo tributário. Entende ainda que estas cessões de créditos de ICMS representam mera mutação patrimonial. E, por fim, utiliza-se de outra linha de entendimento na qual tais cessões de créditos resultantes de vendas ao mercado externo estariam albergadas pela imunidade prevista no art. 155, X da CF e regulamentada pelo art. 25, §§1º e 2º da LC nº 87/96.

Assiste razão a Recorrente. Entendo que os ingressos provenientes das transferências de créditos de ICMS a terceiros representam mera recuperação do ônus econômico advindo deste tributo e, portanto, não possuem natureza jurídica de receita, e, como tal, não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS ou a Cofins.

A ementa do julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, tramitado por intermédio das regras estabelecidas pelo art. 543-B da Lei nº 5.869/1973 (antigo CPC), assim dispõe:

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.

O entendimento acima citado e determinado pelo STF deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *in verbis*:

Art. 62 [...]

§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Cálculo de créditos sobre aquisições de mercadorias com fim específico de exportação

A fiscalização apurou que a Recorrente adquiriu da empresa MR Couros Indústria e Comércio LTDA., situada no estado do Maranhão, “couros bovinos curtidos ao cromo, tipo wet blue”, constando da nota fiscal (efl.49) a informação de remessa com fim específico de exportação conforme indicação no campo informações complementares. A mercadoria foi entregue diretamente para CMA CGM do Brasil Agência Marítima LTDA, situada na cidade de Belém do Pará, e exportada por meio do porto situado nessa cidade.

A DRJ entendeu, e corroborou a glosa efetuada pela Fiscalização, pela impossibilidade de creditamento de valores referentes a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação na apuração das contribuições ao PIS pela sistemática da não-cumulatividade. Afirmando ainda o seguinte:

A razão de ser de tal ordenamento é que a empresa vendedora que efetiva a venda com o fim específico de exportação não só é isenta do PIS e da Cofins como beneficiasse dos créditos destas contribuições em operações anteriores, conforme determinado no § 2º do artigo 7º da Lei nº 10.637, de 2002, bem como o §2º do art. 9º da Lei nº 10.833/2003.

Assim, não existe para a interessada a possibilidade de usufruir de créditos inexistentes. A informação de que as mercadorias adquiridas tinham fim específico de exportação constou da Nota Fiscal emitida pela empresa vendedora não sendo cabível a alegação da empresa de que não sabia de tal situação.

Por fim, importante ressaltar ainda que o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 10.865/04, veda o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados. Portanto, não havendo recolhimento da contribuição em etapa anterior não há possibilidade de implementar o creditamento de mercadorias assim adquiridas.

Por sua vez, a Recorrente afirma inicialmente ser incabível a vedação do creditamento pela recorrente do PIS/Pasep sobre as mercadorias adquiridas com o fim

específico de exportação ao argumento de tratar-se a mesma de uma empresa comercial exportadora por ser um óbice ao art. 149, § 2º, inc. I, da CF/88.

Alega ainda que a vedação estabelecida pelo §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 é aplicável somente às empresas comerciais exportadoras em sentido estrito, o que não alcançaria a Recorrente. Isto porque a mesma não preenche os requisitos estabelecidos no Decreto-lei nº 1.248/72, que não possui o Certificado de Registro Especial concedidos em conjunto pelo DECEX - Departamento de Comércio Exterior e Secretaria da Receita Federal.

Inicialmente vejamos o que dispõe o §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03:

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.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o §1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.”

Conforme disposto na nota fiscal emitida pela empresa MR Couros Indústria e Comércio LTDA, o CFOP de fato corrobora o fim específico de exportação, entretanto necessário apresentar os conceitos inerentes ao que vem a ser **empresa comercial exportadora**.

A decisão de piso traz informações preciosas no que concerne ao tema, inclusive ao citar o posicionamento externado no voto do ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho no Acórdão 203-13.237, que assim dispôs:

“Até pouco tempo, a empresa comercial exportadora e a trading companies se confundiam. Com o passar dos tempos, a União Federal permitiu que outras empresas tenham características típicas de comercial exportadora, proporcionando um registro equivalente no momento em que seja realizada a primeira exportação ao exterior. Neste momento, as figuras de comercial exportadora e trading se dissociaram.

Uma trading company deve ser constituída com base no Decreto-Lei nº 1.248/72, devendo obrigatoriamente ser S/A, ter capital social mínimo equivalente a 703.380 UFIR e obter registro especial para operar como trading na SECEX/MICT e SRF/MF.

Por sua vez, uma empresa comercial exportadora tem sua constituição regida pela mesma legislação utilizada na abertura de qualquer empresa comercial ou industrial para operar no mercado interno, sem nenhuma exigência quanto a sua natureza, capital social ou registro especial.

As empresas comerciais exportadoras e as trading companies atuam como intermediárias na representação e comercialização de produtos entre Brasil e outros países. Têm como objetivo social a comercialização, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los

à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial. Essas empresas proporcionam um grande fomento na área de comércio exterior, tanto no que se diz respeito aos trâmites legais de exportação, quanto no estudo de mercados, viabilidade econômica e a inserção de produtos de interesse para os mais variados mercados.”

Entretanto, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União de 7 de maio de 2012:

*“A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. **Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior.**”*

Portanto, tendo em vista que a Recorrente não se enquadra em nenhuma das duas espécies de empresas comerciais exportadoras, fica evidente que a vedação estabelecida pelo §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 não é aplicável no caso em tela.

Diante do exposto, voto em dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva