

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

Processo n° 13005.000187/2006-47
Recurso n° 239.488 Voluntário
Acórdão n° 3403-00.258 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria COFINS E PIS
Recorrente A.T.C. ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/01/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002 , 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004

COFINS. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, mantida a majoração da alíquota desta última, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002, 31/07/2003 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

PIS. ART. 3º, § 1º DA LEI 9.718/98. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA.

Em sede de reafirmação de jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.


PIS NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O direito de crédito na modalidade de apuração não cumulativa tem como pressuposto a incidência do tributo na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva, de modo que, havendo imunidade, isenção, alíquota zero e, principalmente, não incidência em tal operação, não há possibilidade de se admitir o aproveitamento de créditos escriturais, sob pena de concessão de crédito presumido sem norma legal específica.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da contribuição as receitas provenientes das cessões de créditos de ICMS.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Robson José Bayerl - Relator

EDITADO EM 26/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Por narrar com minudência o lançamento e as razões de defesa apresentadas na impugnação, com a devida vênia, tomo por empréstimo o relatório consubstanciado na decisão de primeiro grau, vazado nos seguintes termos:

“Contra a empresa antes qualificada foram lavrados dois Autos de Infração, a saber:

a) o de fls. 09/13, com os anexos de fls. 14/19, o Relatório da Ação Fiscal de fls. 20/22 e os demonstrativos de fls. 23/28, formalizando a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 141.107,19, referente a períodos de apuração entre 01/2002 e 10/2004, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, tendo como base legal o art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; os arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações das Medidas Provisórias nºs 1.807 e 1.858, de 1999; os arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22

e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002, do qual houve ciência em 28/03/2006 – fl. 10;

b) o de fls. 29/32, com anexos de fls. 33/36, o Relatório da Ação Fiscal de fls. 37/43 e os demonstrativos de fls. 44/54, configurando a exigência da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 55.302,63, referente a períodos de apuração entre 01/2002 e 12/2003, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, tendo como base legal os arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07, de 1970; os arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715, de 1998; os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; os arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637 de 2002, do qual também tomou ciência em 28/03/2006 – fl. 30.

Em síntese, as irregularidades apontadas são as seguintes:

I - COFINS

a) cessão de créditos de ICMS para outras pessoas jurídicas, o que configura uma espécie de alienação, eis que a empresa transfere o direito aos créditos de ICMS em troca de uma vantagem patrimonial, observando-se que estas devem integrar a base de cálculo da contribuição, sendo que a fiscalizada não providenciou espontaneamente na inclusão destas receitas;

b) ressarcimento/compensação indevida de COFINS apurada pela sistemática da não-cumulatividade, tendo como resultado valor da contribuição a pagar relativa ao mês de outubro de 2004.

II - PIS

a) valores não adicionados à base de cálculo em função da cessão de créditos de ICMS a outras pessoas jurídicas, configurando isso espécie de alienação, porquanto há transferência de direitos de créditos de ICMS em troca de vantagem patrimonial;

b) glosa de créditos da contribuição para o PIS apropriados sobre produtos adquiridos com a finalidade específica de exportação;

c) valores não adicionados à base de cálculo do PIS decorrentes de receitas de variações cambiais ativas não escrituradas, em função de adiantamento por contrato de câmbio, sendo que tais irregularidades foram apuradas em outro processo administrativo fiscal.

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte, por intermédio de sócio administrador, apresenta em 25/04/2006, a impugnação de fls. 350/365, onde, inicialmente, traça breve relato acerca dos autos de infração, alegando, após e em síntese, o que segue:

DA IMPUGNAÇÃO

RELATIVAMENTE AO AUTO DE INFRAÇÃO DE COFINS

- *entendeu a Fiscalização que a cessão de créditos acumulados de ICMS decorrentes de exportação a terceiros é uma receita e por isso compõe a base de cálculo da contribuição;*
- *refere à imunidades previstas na Constituição Federal de 1988;*
- *a operação de cessão de créditos de ICMS a terceiros é uma recuperação de custos, eis que o imposto foi pago por ocasião da aquisição dos insumos utilizados na produção dos produtos exportados;*
- *a interpretação dada pela Fiscalização não merece prosperar em razão de sua fragilidade, pois de acordo com ela, a cessão de um título de créditos (duplicata) a terceiros, mediante pagamento em dinheiro, também representaria uma disponibilidade financeira ou patrimonial, e, por conseqüência, no entendimento do Fisco, representaria base de cálculo da COFINS, o que é um absurdo;*
- *a posição do Fisco decorre de interpretação distorcida de conceitos contábeis;*
- *fala acerca da forma de recuperação do ICMS;*
- *sempre cedeu seus créditos de ICMS a terceiros em troca de numerário, para recuperar o imposto pago na etapa anterior, em razão da imunidade constitucional conferida às exportações, sendo que esta recuperação de custos não representa uma receita, mas tão-somente a concretização do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da efetiva desoneração de impostos nas exportações;*
- *traça arrazoado acerca do conceito contábil de receita, citando doutrinadores;*
- *refere ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003;*
- *nem todo o valor que ingressa no patrimônio da empresa deve ser tido como receita, mas somente aqueles que venham crescer ao seu patrimônio, isto é, que ingressam no ativo da empresa com fim de criar expectativa de lucro, o que não é o caso da recuperação do ICMS pago nas operações anteriores, lançados no Ativo como ICMS a Recuperar, por tratar-se de forma de concretização do princípio da não-cumulatividade do próprio imposto, além da concretização da plena imunidade sobre as operações de exportação;*
- *a recuperação de um custo não deverá ser entendida como uma receita, sendo inconcebível o entendimento do Fisco;*
- *registra jurisprudência a propósito de cessão de créditos de ICMS;*
- *aceitar a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação como receita tributável da COFINS e do PIS representaria descaracterizar completamente o sentido teleológico da lei, que objetivou desonerar as operações de exportações ad incidência do ICMS;*

U

• *conclui que a cessão a terceiros de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportações – autorizada pela LC nº 87, de 1996, e prevista na CF pela EC nº 42, de 2003, onde é assegurado ao exportador a manutenção e aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores – não poderá ser caracterizada como uma receita para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS, porquanto tal cessão de créditos é uma recuperação de custos que dá forma a concretização do princípio da não-cumulatividade do ICMS e também a concretização plena da desoneração tributária nas operações de exportações, prevista na CF;*

• *mesmo que fosse considerada receita, ainda assim não poderia incidir PIS e COFINS, por expressa disposição constitucional, que prevê a desoneração tributária nas operações de exportações, devendo ser entendida não só como o produto de venda ao exterior, mas todo o conjunto e resultado proveniente do complexo mecanismo de exportação, inclusive os eventuais créditos de ICMS incidentes em operações anteriores. Registra jurisprudência;*

• *ainda que seus argumentos não sejam aceitos, a exigência da COFINS sobre receitas que não se incluem no conceito de faturamento, como é o caso em tela, não podia ser feita até a data de 31/01/2004, eis que o dispositivo legal que a amparava (art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998) foi considerado inconstitucional pelo STF. Reproduz notícia daquela Corte;*

• *é totalmente insubsistente o auto de infração que exige COFINS sobre a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação, por não se tratar de receitas, mas sim, por se tratar de recuperação de custos ou entendendo-se, somente para fins de argumentação, como sendo receita, tal exigência também é inviabilizada por dispositivo constitucional relativo à imunidade e do princípio da não-cumulatividade do ICMS.*

RELATIVAMENTE AO AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS

• *refere às irregularidades apontadas pela Fiscalização.*

DA EXIGÊNCIA DE PIS SOBRE A CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS

• *reporta-se aos fundamentos expendidos em relação à COFINS, argumentando, ainda, quanto ao julgamento de inconstitucionalidade, pelo STF, do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dizendo que diante daquela decisão, os valores exigidos no auto de infração relativos até novembro de 2002 são indevidos, visto que a Lei nº 10.637, de 2002, com eficácia a partir de 01/12/2002, é considerada sem vícios de inconstitucionalidade. E aí abrangendo a totalidade das receitas.*

DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS SOBRE AQUISIÇÕES DE PRODUTOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

• o Fisco pretende glosar créditos de PIS sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas domiciliadas no País, em razão de terem o fim específico de exportação, porquanto pela redação do art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, não há incidência de PIS sobre tais vendas e por esta razão não há direito de crédito para o adquirente;

• a Lei nº 10.637, de 2002, não previa a não admissão de créditos decorrentes de aquisições de mercadorias imunes, isentas ou alíquota zero, conforme art. 3º que reproduz;

• reproduz proibições de direito ao crédito instituídas por aquela lei, entendendo que em nenhum daqueles dispositivos havia a previsão de vedação de creditamento sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas domiciliadas no País, por serem tais mercadorias isentas, imunes ou alíquota zero;

• a proibição do crédito de PIS sobre aquisições de mercadorias de pessoas jurídicas domiciliadas no País com fim específico de exportação deu-se somente com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, que alterou o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Reproduz o § 2º e incisos;

• pelo auto de infração verifica-se que a glosa de créditos sobre aquisições de mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no País com fim específico de exportação reporta-se aos meses de julho e setembro de 2003, em período anterior, portanto, à vigência da Lei nº 10.865, de 2004;

• conforme o art. 105 do CTN, a legislação tributária é aplicada imediatamente aos fatos geradores futuros, donde a proibição prevista na Lei nº 10.865, de 2004, não poderia ser utilizada retroativamente, como fez o Fisco;

• o que a lei não proíbe é permitido, ou seja, até a edição da Lei nº 10.865, de 2004, era permitida a utilização destes créditos;

• conclui que se deve considerar ilegal a glosa dos créditos, porquanto não amparada em lei.

DA INEXIGIBILIDADE DE PIS SOBRE VALORES NÃO ADICIONADOS À BASE DE CÁLCULO (RECEITA DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS NÃO ESCRITURADAS)

• o Fisco informa em seu Relatório da Ação Fiscal que o saldo devedor se originou da não inclusão dos débitos originados de receitas de variações cambiais não escrituradas, e será cobrado através de auto de infração lavrado em procedimento administrativo separado, por se tratar de irregularidade com os mesmos elementos de prova das infrações de IRPJ e Contribuição Social;

• diante desta informação, os seus argumentos de defesa também serão efetivados naquele procedimento.

DO PEDIDO

• diante de todas as razões expostas, requer a total insubsistência do lançamento tributário (...)"



Tendo em conta o relato supra, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS manteve o lançamento, reputando-o procedente com os seguintes argumentos: i) impossibilidade de debater, em sede administrativa, a eventual ilegalidade de leis, atos e normas; ii) no que toca à inclusão das receitas de cessão de créditos de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, independentemente da classificação contábil que se lhes dê, configuram espécie de alienação e, como tal, estão abrangidas pelo conceito de faturamento definido no art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, não se encontrando prevista em nenhuma das hipóteses de exclusão catalogadas neste mesmo diploma; iii) no que diz respeito ao aproveitamento de créditos de PIS, pelo regime não cumulativo, calculados sobre as aquisições com fim específico de exportação, tais receitas, quando auferidas pelos fornecedores do recorrente, estão livres da incidência de referida contribuição, o que, se admitido o creditamento, implicaria concessão de benefício fiscal sem norma expressa, sendo o teor da Lei nº 10.865/04, que vedou categoricamente tal prática, de natureza meramente declaratória, de modo que alcançaria os fatos anteriores à sua edição.

Inconformado com a decisão proferida o contribuinte postulou sua revisão através de recurso voluntário, onde sustenta que as pretensas receitas de cessão de créditos de ICMS representam, isto sim, recuperação de custos ocasionados pela anterior aquisição de insumos com a incidência daquele tributo estadual, não denotando qualquer espécie de receita, o que, ainda que aceite, estaria abrangido pela imunidade constitucional reservada às operações de exportação, vez que tais valores devem ser entendidos como componentes do complexo mecanismo de exportação, dela resultando indiretamente. Teceu, ainda, considerações acerca da inconstitucionalidade do conceito de faturamento carreado pela Lei nº 9.718/98 e seu equivocado conceito de “receita”. Prosseguindo em sua defesa, alegou que a glosa de créditos de PIS decorrentes de aquisições com o fim específico de exportação é improcedente porque inexistiria proibição neste sentido, o que só veio a ocorrer com a publicação da Lei nº 10.865/04, que, aliás, diversamente do que afirmado pela decisão recorrida, não teria cunho declaratório, pois, além de majorar tributo, não trouxe qualquer ressalva em seu texto, de aplicação retroativa de suas disposições, não cabendo aplicar o art. 106, I do Código Tributário Nacional, devendo prevalecer a máxima consoante a qual o que a lei não proíbe está permitido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preambularmente, convém esclarecer que a inclusão das receitas oriundas das cessões de créditos de ICMS, seja na base de cálculo do PIS/Pasep, seja da Cofins, pelo que extrai dos relatórios de ação fiscal, influenciam exclusivamente a apuração de tais tributos sob a égide da sistemática cumulativa, donde se conclui que o exame de tal procedimento deve ser avaliado à luz da legislação então vigente, qual seja, Lei nº 9.718/98.



Em relação aos saldos devedores apurados sob o regime não cumulativo, segundo tais documentos, são originários da reconstituição da escrita daquelas exações, computados os pedidos de ressarcimento/compensação realizados, não envolvendo diretamente a inclusão de valores relativos a cessão de créditos de ICMS.

Fixada esta premissa, parece-me indisputável que tal apropriação de receita, sob a ótica das autoridades lançadoras, somente é possível a partir do conceito ampliado de faturamento, tal como implementado pela Lei nº 9.718/98, mormente o art. 3º, § 1º, cuja redação é a seguinte: “*entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*”.

Neste diapasão, entendo que o lançamento não pode prosperar nos moldes em que formalizado, por ausência de respaldo legal/constitucional, porquanto, o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade, reconheceu a repercussão geral do assunto e concluiu pela inconstitucionalidade do aludido conceito de faturamento, em manifestação que reproduzo¹:

BASE DE CÁLCULO DA COFINS E INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência.

Leading case: RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso.

Como se observa, em que pese a matéria ainda não ser objeto de súmula vinculante, trata-se, todavia, de decisão plenária com reafirmação de jurisprudência, donde se vislumbra definitividade deste posicionamento, especialmente quando examinada à luz do disposto nos arts. 543-A e 543-B do Código de Processo Civil.

Ressalto, no entanto, pelos próprios termos da manifestação do Supremo Tribunal Federal, que a majoração de alíquota prevista no art. 8º da Lei nº 9.718/98, por seu turno, foi considerada constitucional, devendo a posição adotada na predita repercussão geral ser aplicada na íntegra.

Com espeque nesta assertiva, tenho tranqüilidade para aplicar as disposições do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941/2009, *verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob

¹ Página virtual do STF: www.stf.jus.br. Repercussão Geral. Matéria com mérito julgado. Consulta realizada em 18/01/2010.

fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)". (grifado)

Afastada a possibilidade de tributação dos valores percebidos por cessão de créditos de ICMS, com fulcro na Lei nº 9.718/98, abstraída, para o caso em foco, a discussão acerca de sua natureza, se receita ou mera recuperação de custo, resta analisar a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS não cumulativo quando da aquisição com fim específico de exportação.

Neste ponto, a minha compreensão do tema é a mesma que aquela exposta pela decisão recorrida, portanto, não merecendo qualquer reparo.

Com efeito, o art. 5º da Lei nº 10.637/02 era incisivo em estabelecer que a contribuição para o PIS/Pasep não incidiria sobre as receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, nestas exatas palavras.

Nota-se que não se cuida, na hipótese, de isenção, alíquota zero e, muito menos, imunidade, mas de não incidência fática, isto é, as operações em questão não se subsumem ao aspecto material da regra matriz de incidência, revelando-se desnecessário que

↓



houvesse lei proibindo ou permitindo o pretendido creditamento, simplesmente porque é da essência lógico-jurídica do sistema não cumulativo que as aquisições de insumos não alcançados pela incidência do tributo não são aptos a gerar créditos para utilização na conta gráfica.

É pressuposto que haja a incidência, senão econômica, ao menos, jurídica, na etapa imediatamente anterior, o que sabidamente não ocorre com as aquisições com o fim específico de exportação, como evidencia o dispositivo em comento.

Ora, se não ocorre a préfalada incidência, despicando dispor acerca de cumulatividade a ser exonerada. Que cumulatividade seria essa? Presumida? Nesse contexto não me parece fazer sentido repetir o dogma jurídico segundo o qual onde a lei não proíbe deduz-se permitido, como justificativa para adotar procedimentos infundados.

Como bem observado pela autoridade julgadora de primeiro grau, admitir o crédito vindicado equivaleria a conceder, por via oblíqua, um crédito presumido ou incentivo fiscal sem base legal, em clara afronta ao art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988.

Desta maneira, para dar algum efeito prático às disposições da Lei nº 10.865/04, no que concerne à vedação do propalado creditamento, que em meu entender é completamente inócuo e desnecessário pelos motivos já deduzidos, é considerar seu conteúdo, nesta parte, como eminentemente declarativo.

Não é sem razão e até corroborando o que já foi dito, que a mesma Lei nº 10.637/02, em sua redação original, previa no art. 7º o seguinte:

Art. 7º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

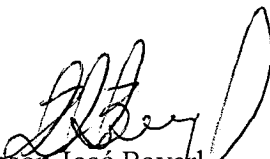
§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.

Atente-se que o adquirente das mercadorias com fim específico de exportação, isto é, a empresa comercial exportadora, a par de se transformar em contribuinte, por substituição tributária, acaso venda tais bens no mercado interno ou não observe o prazo semestral para promover a exportação, não pode deduzir qualquer valor a título de PIS/Pasep

decorrente de tais aquisições (§ 2º), sem prejuízo, é claro, do recolhimento do valor devido pelas vendas internas (§ 3º), em que a sujeição passiva é direta.

Na minha interpretação, aludida indedutibilidade não funciona como uma penalidade para a empresa comercial exportadora, por ter cometido uma suposta infração administrativa, mas sim como decorrência da própria sistemática não cumulativa de apuração do tributo, como defendi ao longo deste voto.

Isto posto, voto no sentido de dar parcialmente provimento ao recurso interposto para que seja excluído do lançamento tão-somente as parcelas atinentes às receitas oriundas do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98, no caso, as receitas pela cessão de créditos de ICMS.


Robson José Bayerl

~

1