



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

Processo n° 13854.000324/2003-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.704 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria PIS
Recorrente VIRACOOOL AÇUCAR E ALCOOL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Programa de Integração Social – PIS/Pasep.

Período de Apuração: 01.08.2003 a 31.08.2003

Ementa: RECEITA DE EXPORTAÇÃO POR INTERMÉDIO DE EMPRESA COMERCIAL. REQUISITOS.

Considera-se receita de exportação realizada por intermédio de empresa comercial, desde que, esteja inscrita no SISCOMEX nesta condição. As exportações de produtos industrializados estão isento de tributo com base no inciso I do parágrafo 2º do art. 149 da Carta Política de 1988, prevalece à regra constitucional diante de ausência de requisito formal previsto em norma infraconstitucional.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito do contribuinte incluir na receita de exportação os valores exportados por meio de exportadoras comuns.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto visando modificar o r. Acórdão que manteve o deferimento parcial do direito creditório referente ao PIS, relativo ao período de 01.08.2003 a 31.08.2003.

Adoto na íntegra o relatório da decisão hostilizada, que transcrevo “in totum”:

“Relatório - Trata o presente de Declaração de Compensação apresentada pelo interessado visando à utilização de crédito da contribuição para o PIS/Pasep do período de apuração agosto de 2003, no valor de R\$ 21.333,84, decorrente das disposições do art. 3 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Efetuada verificação fiscal na documentação da empresa, conforme informação fiscal de fls. 107/114, onde se verificaram as seguintes irregularidades na apuração do valor do crédito:

a) Inclusão indevida na apuração da contribuição relativa ao PIS/Pasep não-cumulativo dos valores das receitas auferidas no mercado interno decorrentes da venda de álcool para fins carburantes;

b) Que a empresa contabilizou, como receitas de exportação, parte das vendas efetuadas através de empresas não enquadradas no conceito de Empresa Comercial Exportadora (Trading Company), ou seja, que não atendiam as disposições do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. Considerou apenas uma das empresas que efetuaram a exportação — CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX, desclassificando como exportação as efetuadas pela demais empresas relacionadas;

c) Inclusão indevida, no valor das exportações, dos acréscimos decorrentes da variação cambial, que não podem ser incluídos na apuração do benefício;

Em função das irregularidades apuradas, o fisco efetuou os ajustes necessários nas planilhas de apuração do valor do crédito, fl. 113.

A DRF em Ribeirão Preto, atendendo e concordando com as conclusões da informação fiscal, proferiu o Despacho Decisório de fls. 116, reconhecendo o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 11.444,98 e homologando a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

O interessado, não concordando com a decisão da DRF, apresentou manifestação de inconformidade, fls. 123/131,

alegando, em síntese, o seguinte: 00-2 de 24/08/2001

1. *Que não descumpriu a legislação quando apurou a contribuição do PIS pela sistemática da não-cumulatividade;*
2. *Que somente a partir de 1º de agosto de 2004, as disposições legais anteriores foram alteradas pelos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865. De 30 de abril de 2004, para excluir as receitas de venda de álcool carburante da sistemática da não-cumulatividade do PIS;*
3. *Que somente as vendas realizadas exclusivamente pelas distribuidoras de álcool estavam incluídas no sistema monofásico da contribuição, e que tal determinação, até então, não atingia as Usinas produtoras, situação reconhecida pela própria RFB através de várias Soluções de Consulta;*
4. *Que o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 01, de 13 de janeiro de 2005, que expressa entendimento de que as receitas das vendas carburantes sempre estiveram sujeitas ao sistema cumulativo de apuração da contribuição para o PIS, a alíquota de 0,65%, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua introdução, conforme prevê o art. 146 do CTN;*
5. *Contesta o outro ponto da informação fiscal, quanto à impossibilidade de suspensão da contribuição relativa aos valores dos produtos exportados pelas empresas que não foram consideradas como Trading Company, alegando que embora não caracterizadas como tal, não lhes retira a condição de exportadoras inscritas no SECEX;*
6. *Que é de ser visto que outras empresas que não estejam especificamente dentro dos requisitos previstos pelo art. 2º do DL nº 1.248/72, de fato podem realizar operações de exportação equiparadas a Trading Company, bastando que realizassem operações mercantis de exportação e que estejam inscritas no SISCOMEX, até porque se assim não fosse não haveria necessidade da Lei Complementar nº 87, de 1996, especificamente em seu art. 3º, parágrafo único, inciso I, ao prever que equiparam operações de exportação as comercializações de mercadorias destinadas ao exterior por empresas comerciais exportadoras, inclusive Trading;*
7. *Salienta o Convênio ICMS nº 61, de 4 de julho de 2003, alterou o conceito de empresa comercial ' exportadora, incluindo nesse conceito as demais empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no sistema da Receita Federal — SISCOMEX.*
8. *Que não há em que se falar em exclusão dos valores relativos à variação cambial porque, conforme propriamente dito pela informação fiscal, a impugnante emitiu Nota Fiscal de complemento de vendas para o mercado externo, tratando-se, assim, de venda a empresa comercial exportadora, não deixando tais valores de serem complementos dos valores das mercadorias exportadas”.*

Na fase recursal aduz a Recorrente que a r. decisão recorrida encontra-se pautada no relatório fiscal e despacho decisório consubstanciada em exegese jurídica equivocada.

Sustenta que as receitas oriundas da venda de álcool para fins carburantes foram mantidas na sistemática cumulativa para a contribuição para o PIS/Pasep, entretanto, a legislação da época, não integrava à base de cálculo as receitas decorrentes das vendas dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.

O entendimento expendido é de que até 1º de agosto de 2004 estavam excluídas da sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS, as receitas decorrentes das vendas de álcool carburante realizadas exclusivamente pelas distribuidoras de álcool, isso é, a incidência monofásica da contribuição do PIS são devidas pelas refinarias de petróleo e distribuidoras de álcool para fins carburantes, isso em conformidade com o que dispõe a Lei nº 9.990/00, assim, as usinas de álcool não estariam submetidas ao regime monofásico da contribuição, e, sim submetida à sistemática não cumulativa.

Em relação à exclusão das vendas a título de exportação realizadas a empresa exportadora ratifica os argumentos tecidos na fase inicial, rechaça a sustentação do fisco de que somente as Trading Company podem ser empresa exportadora.

Sustenta, também, que a variação cambial decorre do reconhecimento da cotação do dólar no momento da efetivação do negócio, sendo assim, não pode ser consideradas receitas financeiras.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Domingos de Sá Filho - Relator

Trata-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, sendo assim, impõe em conhecê-lo.

Cinge-se a lide a decidir se as receitas provenientes da venda de álcool pelas usinas, antes de 1º de agosto de 2004, estavam submetidas à sistemática cumulativa em conformidade com a legislação anterior ou não-cumulativa instituída por meio da Lei nº 10.637 de 2000; Outra questão se refere à inclusão no cálculo da receita de exportação dos valores correspondentes as vendas a empresa comercial exportadora que não foram constituídas na forma de sociedade anônima e tampouco de Trading Company. Finalmente, se a variação cambial decorrente das exportações são consideradas complemento do preço ou são receitas financeiras.

1. RECEITAS DE VENDAS DE ÁLCOOL CARBURANTE ANTES DA LEI N. 10.865/2004. SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA.

O art. 5º da Lei 9.990, 21 de julho de 2000, trata da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS devidos pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes, por seu turno foram excluídas da base de cálculo de que trata o art. 1º, parágrafo terceiro, inciso IV (da venda de produtos da lei número 9.990) combinado com o art. 8º, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 10.637/2000, como se extrai da transcrição:

“Art. 5º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e para o financiamento da Seguridade Social - Cofins devidas pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes serão calculadas respectivamente, com base nas seguintes alíquota.”.

A redação original do inciso IV do art. 1º da Lei 10.637/2000, antes do advento da Lei n. 10.865 de 2004, remetia a leitura da norma prevista pela Lei n. 9.990, que assim disciplinava:

“A venda dos produtos de que tratam as leis nº 9.990, de 21 julho de 2000, nº 10.147, de 21 e dezembro de 2000 e nº 10.485, de 3 julho de 2002”.

Observa-se da redação introduzida pela Lei nº 10.865, de 2004, ao inciso IV, do art. 1º da Lei nº 10.637/2000, submeteu a comercialização de álcool carburante a novel sistemática inaugurada, conforme se vê neste dispositivo:

“IV – de venda de álcool para fins carburantes;”

Notadamente, constata-se, que a alteração introduzida pela novel legislação revela a intenção do legislador ordinário em enquadrar na mesma sistemática o comércio de álcool carburante, agora não só as distribuidoras, mas, também, as usinas, afastando do texto original a limitação existente até então, quando remetia observância das normas dos instrumentos jurídicos de nºs 9.990/2000, nº 10.485 e 10.147.

Como se vê, não há como extrair do texto legal vigente ao tempo dos fatos o alcance atribuído ao parágrafo 3º, inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.637/2000 (da venda de produtos da lei nº 9.990) combinado com alínea “a” do inciso VII, art. 8º, do mesmo diploma legal, pelo fisco. Visto que, ao se referir à distribuidora, excluiu do regime cumulativo a usina produtora de álcool carburante. Portanto, a meu sentir, assiste razão a recorrente, pois, só a partir da alteração introduzida em 2004 alcançou o comércio de álcool carburante por parte da usina.

O legislador ordinário também cuidou dessa matéria ao tratar do assunto no inciso III do art. 44 e inciso VIII e IX do art. 45, ambos do Decreto nº 4.524/2002:

“Art. 44. O PIS/Pasep não-cumulativo não incide sobre as receitas decorrentes das operações de (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 5º):

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; e III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”.

Diz a norma do art. 45 do Decreto 4.524:

“Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

§ 2º As isenções previstas neste artigo não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; e III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Também é que se extrai da redação do art. 39, parágrafo Ii da Lei nº 9.532/1997:

“ Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação”.

De modo que, ao tempo do fato gerador, oriunda de venda de álcool carburante pela usina produtora não estava submetida ao regime cumulativo, inexistindo óbice a sua inclusão no cálculo da apuração do crédito presumido do PIS.

2. DA VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA NÃO ENQUADRADA NA CONDIÇÃO DE TRADING COMPANY.

Assiste razão a recorrente, a legislação não restringiu os benefícios da isenção às empresas constituídas como Trading Company.

O Acórdão atacado que manteve o lançamento refutou a impugnação consubstanciada em fundamentos de que algumas das empresas para as quais ocorreram as vendas não atendem as exigências contidas na legislação norteadora por ter sido constituída sob a forma de sociedade limitada e não de sociedade anônima.

O entendimento exposto no julgado é de que partes das vendas foram realizadas a empresas que não atendem as exigências legais, mesmo reconhecendo que houve as receitas de vendas as empresas comerciais exportadoras.

No caso, trata-se dos requisitos do art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.248/72, *que exige que* as empresas comerciais exportadoras devam ser constituídas sob a forma de sociedades por ações.

A Fazenda vem entendendo que ausente tal condição, os valores correspondentes às vendas realizadas para o exterior são consideradas operação no mercado interno, portanto, não poderia ser incluída no cálculo da receita de exportação.

Como é sabido o Programa de Integração Social - PIS instituído pela Lei Complementar número 7/70, à luz da Constituição de 1967, já sob a nova égide constitucional, alterada pela Medida Provisória 1.212/1995, pelas Leis números 9.715/1998, 9.718/1998, 10.637/2002, 10.833/2003, 10.865/2004 e 10.925/2004, assim como, a COFINS pela Lei Complementar 70/1991, e alterada pelas leis números 9.715/1998, 9.718/98, 10.833/2003, 10.865/2004 e 10.925/2004, incide sobre o faturamento.

No caso dos autos a solução do conflito não implica em exame direto a legislação pertinente, como restou assentado no Acórdão hostilizado.

No caso concreto é saber se as empresas exportadoras pelo fato de não ter sido constituídas na forma de sociedade anônima, embora com registro no Sesex estão vedadas aos benefícios da isenção da incidência das contribuições.

Dispõe o inciso II, do art. 2º do Decreto-lei número 1.248/72, veja:

“II – Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto.”

É de toda sabença que isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo e tem que ser prevista em lei, senão, não é isenção.

O Decreto-lei número 1.248/72 não disciplinou a matéria, apenas traçou requisitos para que as empresas pudessem enquadrar na qualidade de empresas exportadoras, nessa condição as vendas são consideradas exportação, isentas das contribuições. Entretanto, o interesse maior é favorecer as operações de exportação e alavancar o ingresso de divisas, e, não premiar determinados tipos societários.

O Legislador constitucional de 1988, buscando incentivar o crescimento das exportações, buscou remover os óbices da legislação infraconstitucional, para tanto, afastou de vez à incidência de tributação sobre aos produtos industrializados destinados à exportação.

Em relação às contribuições tratou do assunto no art. 149 da Carta Política de 1988. A constituição Federal de 1988 exonerou as exportações da incidência de tributos, ao contrário do legislador ordinário de 1972, que procurou condicionar os benefícios fiscais a certo tipo societário de empresa, no caso nomeou as empresas constituídas sob a forma de sociedade anônima.

O Inciso I do parágrafo 2º do art. 149 da Carta Política de 1988, isenta as exportações da tributação das contribuições, vejamos:

“I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”

A Lei maior sobrepuja a legislação infraconstitucional, a meu ver, torna desnecessária a legislação ordinária mencionar tal isenção quando essa já é reconhecida no ordenamento constitucional. As previsões de tratamento diferenciado para os produtos exportados encontram respaldadas pela norma contida no inciso I, do parágrafo 2º, do art. 149 da Constituição Federal.

No caso em tela tratando de vendas a empresas comerciais exportadoras, impõe reconhecer, até prova em contrário, que se trata de transação com fins de exportação, em sendo assim, deva ser dispensado as essas transações o tratamento de exportação.

Deixo claro que não há nesse caderno menção de que os produtos não foram exportados, a discussão cinge ao aspecto formal.

Além do que, a Autoridade Administrativa julgadora afirma que as vendas são inconteste, mas em razão das empresas deixarem de atender requisito básico por serem sido constituído na forma societário limitada, quando a legislação exigia que fosse sociedade anônima.

De modo que, no caso concreto atribui-se às vendas anotadas neste caderno à condição de exportação.

Há entendimento que as empresas comerciais exportadoras não estão submetidas às disposições do Decreto Lei 1.248/72, que essa norma é específica para as “Trading Companies”, como se depreende das disposições do art. 7º, III e IV da revogada Lei Complementar número 70/91.

Alinhado a esses fundamentos, conluo no sentido de que, o fato das empresas comerciais exportadoras adquirentes dos produtos da recorrente ter sido constituídas na forma de sociedade limitada, não configura obstáculo que inibissem as de realizar a exportação, inexistindo imputação de que as mercadorias não foram exportadas, sou inclinado a reconhecer o desacerto do julgador de piso.

Assim, reconheço as transações realizadas com as empresas comerciais exportadoras como sendo exportação.

3. Variação Cambial. Complemento do Preço de Venda. Exportação.

O preço pactuado entre o fornecedor e comprador no caso de exportação é invariavelmente fixado em moeda internacional.

Essa matéria não se revela pacificada no seio deste Colendo Tribunal Administrativo. Penso quando a emissão da nota fiscal a título de complemento do preço dá-se entre a emissão do documento fiscal e o embarque configura receita de exportação.

A meu ver, se a emissão da nota fiscal ocorre após o embarque ou entrega efetiva da mercadoria, esse plus decorrente da variação cambial se revela receita financeira.

No caso deste caderno não há como averiguar qual teria sido o momento do embarque, pois inexistem documentos nesse sentido, de que as notas fiscais foram emitidas antes do embarque, ausentes demonstração desse fato, não vislumbro como acudir o pleito, por essa razão deixo de prover o recurso nessa parte e mantenho a decisão de piso.

Diante do exposto, julgo no sentido de conhecer o recurso e dar provimento parcial para reconhecer que as vendas de álcool carburante pelas usinas produtoras antes da vigência da Lei n. 10.865/2004 encontravam submetidas à sistemática não-cumulativa, assim como, as vendas as empresas comerciais exportadoras são consideradas para os efeitos legais mercadorias exportadas, devendo ser incluídas no cálculo da apuração do crédito presumido do PIS e da COFINS.

É como voto.

Domingos de Sá Filho