



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10768.008405/2003-29
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3201-005.573 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, como termo inicial, e a ciência do despacho decisório que a analisa, como termo final do lapso temporal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

CRÉDITO. PIS/PASEP. BENS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

Empresas comerciais exportadoras podem apurar créditos sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico de exportação referente ao exercício de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafeté Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-005.573 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10768.008405/2003-29

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em sede de Manifestação de Inconformidade, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de Declaração de Compensação proveniente de Crédito da Contribuição para o PIS/PASEP, no valor de R\$ 549.772,61, referente ao 2º Trimestre de 2003 (fls.01/2).

Constam apensados os processos 10768.008403/2003-30, 10768.008407/2003- 18, 10768.008677/2003-29, 10768088956/2003-92, 10768.009902/2003-44, 10768.010169/2003-19, 10768.010923/2003-11, 10768.011187/2003-18, 10768.101235/2003- 51, 10768.101236/2003-03 e 10768.101237/2003-40 que tratam de Declarações de Compensação com a utilização do mesmo crédito do PIS.

A autoridade administrativa não reconheceu o Direito Creditório e, conseqüentemente, deixou de homologar as Declarações de Compensação em anexo - fls. 280 - Volume II, com base no Parecer Conclusivo n.º 378/2008 da DIORT/DERAT-RJ (fls.276/279 - Volume II), sob o fundamento de que a interessada é uma empresa comercial exportadora “e sua receita de exportação deriva de sua quase totalidade da aquisição de insumos CFOP 2501 (Entrada de mercadoria recebida com o fim específico de exportação), sendo mais uma empresa repassadora de mercadoria para exportação e não se enquadrando como pessoa jurídica vendedora de que trata o § 1º do art. 5º da Lei 10.637/2002.

Cientificada da decisão em 13/09/2008 (fl. 282), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 14/10/2008 (fl.321/344), alegando, em síntese que:

1. A Requerente é uma empresa comercial exportadora (trading company) constituída na forma preconizada pelo Decreto-lei n.º 1.248/72, registrada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil (CACEX) por meio do Certificado de Registro Especial SRF/CACEX n.º. DG-3/155, de 03.02.1983, com destacada atuação no comércio exterior brasileiro há mais de 35 (trinta e cinco) anos;
2. No exercício de suas atividades sociais, a Requerente goza de não-incidência da contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativo em relação a maior parte de suas receitas, que são predominantemente "decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior" (art. 5º, inciso I, da Lei n.º. 10.637/02), estando, todavia, sujeita à incidência da referida contribuição não-cumulativa em relação às receitas decorrentes das demais operações praticadas no mercado interno (i.e., a venda de mercadorias ou de ativo fixo e a prestação de serviços no Brasil), conforme a sistemática prevista na lei em comento;
3. Nos termos do art. 3º da referida Lei n.º 10.637/02, a Requerente, durante certo tempo, teve direito à apropriação e ao aproveitamento de créditos daquela contribuição não-cumulativa, mediante (i) dedução do próprio PIS/PASEP a recolher decorrente das operações de mercado interno e (ii) compensação do saldo remanescente com outros tributos e contribuições administrados pela RFB;
4. Os créditos a que a Requerente faz jus, constantes do citado Pedido de Ressarcimento, referem-se ao período de apuração de abril, maio e junho de 2003 (2º Trimestre/2003), e tiveram como fato gerador, nos precisos. termos do art. 3º da Lei n.º 10.637/02, os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços incorridos no aludido período com (i) bens adquiridos para revenda; (ii) frete; (iii) aluguel de imóvel pago a pessoa jurídica e utilizado nas atividades da empresa; (iv) despesas financeiras; (v) energia elétrica e (vi) benfeitorias em imóveis de terceiros;
5. Primeiramente, importa destacar a absoluta imprestabilidade da decisão que não homologou as compensações declaradas pela Requerente, haja vista que a Declaração

de Compensação de fls. 01 não poderia mais ser indeferida pela DERAT/RJO, por já ter sido alcançada pela homologação tácita prevista no § 5º do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 10.833/03;

6. Com efeito, a DCOMP foi protocolizada em 12/09/2003 e, nos termos do § 5º do artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/03, a autoridade administrativa dispunha do dilatado prazo de 5(cinco) anos para examinar a Declaração de Compensação em questão e, caso não concordasse com a mesma, para intimar a contribuinte de sua negativa;

7. Em 11/09/2008, encerrou-se o prazo decadencial supramencionado para que a DERAT/RJO homologasse ou indeferisse a compensação declarada. É indiscutível o teor do dispositivo legal em questão, de todo aplicável ao caso de que se cuida;

8. Em diligência, a DIFIS II alertou quanto ao risco da homologação tácita da compensação, porém a DERAT/RJO apenas prolatou a decisão que não homologou a compensação de fls. 01 em 11/09/2008, ou seja, no próprio dia em que se materializou, em caráter de definitividade, a homologação tácita da compensação, nos termos do § 5º, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96;

9. Caso eventualmente se entendesse que a data da homologação cita ocorreria apenas em 12/09/2008, mesmo assim a homologação tácita ocorreu no caso presente, pois a intimação da decisão que não homologou a compensação apenas foi recebida pela interessada no dia 13/09/2008, um sábado;

10 Não, é demais destacar que a homologação tácita da declaração de compensação, quando decorrido o prazo legal é assunto que não comporta maiores discussões, sendo amplamente reconhecida pela jurisprudência, tanto dos Conselhos de Contribuintes quanto das DRJ's;

11. Embora já tenha ocorrido a homologação tácita da Declaração de Compensação, a requerente passa a enfrentar o mérito da não homologação veiculada por meio da impertinente decisão;

12. Como sabido, a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 instituiu a sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP, aplicável a alguns tipos de empresas. Com efeito, tal lei possibilitou que as empresas sujeitas àquela sistemática de tributação não-cumulativa pudessem, a partir de dezembro de 2002, apurar e aproveitar créditos da referida contribuição gerados em função de suas atividades;

13. Diante da não incidência refletida no art. 5º, inciso I, da Lei n.º 10.637/02, referente as Receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, a Requerente apurava créditos nas compras de bens, no mercado interno, destinados à exportação, passando a acumulá-los e, em seguida, após deduzir da própria contribuição devida em razão de operações internas, compensá-los com outros tributos e contribuições federais devidos de acordo com o § 1º, inciso II do mesmo art. 5º;

14. A sistemática acima descrita foi realizada pela Requerente até a edição da Lei n.º 10.833/03, que, ao instituir a COFINS não-cumulativa, vedou expressamente a possibilidade de apuração de créditos da contribuição ao PIS/PASEP por empresas comerciais exportadoras por ocasião da aquisição no mercado interno de mercadorias destinadas à exportação. O mesmo tratamento se estendeu à contribuição ao PIS/PASEP, de acordo com o art. 15 da mesma lei;

15. Do mesmo modo, a Instrução Normativa SRF n.º. 404, de 12 de março de 2004, que dispôs sobre a incidência não-cumulativa da COFINS e do PIS, determinou a incidência do novo regime a partir do período de apuração fevereiro de 2004. A partir do momento em que a nova regra limitadora do creditamento de PIS pelas empresas comerciais exportadoras só entrou em vigor, por expressa determinação legal, em fevereiro de 2004, é evidente que o próprio legislador permitiu, a contrario sensu, que até aquela data as empresas comerciais exportadoras usufríssem do benefício previsto na Lei n.º 10.637/02;

16. A assertiva em questão é de uma clareza e logicidade incontestável. A restrição ao aproveitamento e utilização dos créditos do PIS somente poderia incidir a partir da vigência da Lei n.º 10.833/03. Significa dizer que os efeitos da aplicação de tal restrição somente passou a existir a partir da referida lei, a partir, enfim, de sua vigência normativa, não podendo retroagir;

17. Além disso, a própria r. decisão recorrida sugere que a restrição passou a existir apenas com o advento da Lei n.º 10.833/03, pois consta da mesma que a citada Lei 10.833 estende à utilização de crédito de PIS a mesma restrição imposta à empresa comercial exportadora, conforme disposto no art. 15, inciso III;

18. Os efeitos dessa nova restrição introduzida no Direito Positivo pela Lei n.º 10.833/03, obviamente, devem ser aplicados daí em diante, não podendo retroagir a norma em questão para afetar direito material já consolidado nos termos da Lei anterior (Lei n.º 10.637/02), como se depreende da própria decisão recorrida. Não resta dúvidas de que a Lei n.º 10.833/03 ao introduzir a restrição à apuração e ao aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS/PASEP às empresas comerciais exportadoras trouxe verdadeira restrição ao direito material daquelas empresas, pois vedou a tomada de créditos anteriormente permitida pela Lei n.º 10.637/02;

19. A vedação introduzida pela Lei n.º 10.833/03 não pode, a toda evidência, retroagir para alcançar o presente Pedido de Ressarcimento nem as Declarações de Compensação formalizadas com base nesse crédito que lhe é anterior, uma vez que a restrição de direito material nela contida foi introduzida no sistema do Direito Positivo após a materialização daquele pedido de reconhecimento de direito creditório;

20. Enfim, como é sabido, lei que restringe direito material não pode retroagir (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal; art. 6º, do Decreto-lei n.º 4.657/42, Lei de Introdução ao Código Civil - LICC, com redação dada pela Lei n.º 3.238/57; e arts. 105 e 106, do Código Tributário Nacional - CTN). Portanto, a Lei n.º 10.833/03, que veda o aproveitamento de créditos e a sua compensação não pode produzir efeitos sobre os procedimentos formalizados no passado, sob a égide da Lei n.º 10.637/02, anteriores à vigência da lei restritiva. Se a restrição ao crédito somente ocorreu a partir da vigência da Lei n.º 10.833/03, não há outra solução jurídica possível a não ser reconhecer os créditos pleiteados pela Requerente e homologar as respectivas compensações;

21. Com efeito, apesar de a r. decisão aparentemente adotar o entendimento no sentido de que a restrição em comento só adentrou ao sistema do Direito Positivo com a superveniência da Lei n.º 10.833/03, sua parte final suscitou que a Lei n.º 10.833/03 seria mera ratificação de entendimento pré-existente na Lei n.º 10.637/02, o que não corresponde a realidade;

22. Ora, como sabido, a única possibilidade de se admitir a vedação à utilização do crédito por empresa comercial exportadora a partir de 01.12.2002 seria caso a Lei n.º 10.833/03 tivesse o caráter interpretativo previsto no inciso I do art. 106 do CTN, hipótese em que poderia ter aplicação retroativa. Esse, todavia, não é o caso da Lei n.º 10.833/03 (objeto da conversão da MP n.º 135/03), visto que nela não há referência alguma a caráter interpretativo (que deve ser expreso segundo a regra do CTN), tampouco se depreende de sua natureza jurídica tal finalidade;

23. Ao contrário, o que consta da Lei 10.833/03 é a expressa referência ao momento de vigência de seu art. 15, que vedou, por si só, a apuração e aproveitamento, de créditos do PIS pelas empresas comerciais exportadoras (trading companies) somente a partir de 1º de fevereiro de 2004;

24. Veja-se que até mesmo a DERAT/RJO sabe da total inaplicabilidade retroativa da Lei n.º 10.833/03 ao caso em tela. Tanto é assim, que ela criou a figura da "empresa repassadora de mercadoria para exportação" na tentativa de retirar da Requerente a natureza de "pessoa jurídica vendedora". Ora, a Requerente compra mercadorias no mercado interno, que passam para sua propriedade, para revendê-las no exterior. Não se trata de "repassar" mercadorias, mas de inequívocas operações de compra e venda, estando a Requerente perfeitamente subsumida ao § 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/02;

25. Os dispositivos constantes na norma não estabelecem expressa ou tacitamente restrições quanto ao direito ao crédito de empresas comerciais exportadoras relação aos bens adquiridos para a revenda ao exterior. Referido crédito, tal qual apurado pela Requerente, foi utilizado por ela nos termos estatuídos pela Lei n.º 10.637/02, em especial segundo os procedimentos descritos em seu art. 5.º, § 1.º;

26. Mesmo que subsistisse o falacioso entendimento da DERAT/RJO -- o que se aceita apenas para argumentar --, de que as operações feitas pela Requerente no mercado interno (como a indicada no anexo 06) infirmam a premissa contida na r. decisão, no sentido de que a "pessoa jurídica vendedora" é somente aquela que comercializa tanto no mercado interno como no externo, o que não seria o caso da Requerente;

27. Repita-se: trata-se de conclusão ilógica e sem o menor amparo jurídico, lançada no firme propósito de indeferir o pleito formulado a qualquer modo (ferindo-se o princípio da impessoalidade e da imparcialidade, que deveriam ser seguidos pelo julgador administrativo). Assim, a toda evidência, nota-se que a proibição ao crédito é posterior ao Pedido de Ressarcimento e às respectivas declarações de compensação feitas pela Requerente, sendo de rigor o integral provimento da presente manifestação de inconformidade, para cancelar-se a cobrança consubstanciada na Carta-Cobrança emitida em 23.10.2008;

24. Diante de todo o exposto, requer seja a presente Manifestação de Inconformidade conhecida e provida, a fim de se declarar a total insubsistência do Despacho Decisório e do Parecer Conclusivo, uma vez ocorrida a homologação tácita da Declaração de Compensação de fls. 01, a teor do § 5.º do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 10.833/03, sendo estendida para os PAF's em apenso;

25. Caso não seja reconhecida essa preliminar, o que se admite apenas à guisa de argumentação, requer que se reconheça e se homologue expressamente a referida compensação, nos exatos termos da Lei n.º 10.637/02, sem as restrições que lhe foram impostas supervenientemente pela Lei n.º 10.833/03, decisão essa que deverá ser estendida para as Declarações de Compensação correlatas.

Junto com a manifestação de inconformidade, a pessoa jurídica trouxe aos autos Procuração, documentos de identidade, Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 29/12/2006 e da Ordinária realizada em 31/03/2008, comprovante de recebimento da intimação, cópias das Declarações de Compensação pertinentes aos processos apensados ao presente e cópia de Nota Fiscal de Venda."

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente e a decisão apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de contribuição para o PIS/Pasep vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação. Trata-se, pois, de caso de não-incidência por força de disposição legal que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade das contribuições, não resulta direito à apuração de crédito pela empresa- comercial exportadora adquirente das mercadorias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração; 01/04/2003 a 30/06/2003

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONTAGEM DO PRAZO DE CINCO ANOS PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO.

Os prazos fixados na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, além de terem seu início e

término em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Solicitação Indeferida”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) demonstrou que as compensações realizadas nos processos em referência não podem mais ser indeferidas ou não homologadas, pois sobre elas já se operou a homologação tácita, a teor do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96;

(ii) o prazo de que se cuida tem natureza material, vinculado a direito material regulado originalmente pelo direito privado, ao qual o legislador tributário e o aplicador do direito não podem olvidar; e a duas, porque no caso em tela o instituto da homologação tácita disciplina sim a forma de contagem do prazo decadencial e prescricional -- que podem correr em paralelo dependendo das circunstâncias fáticas, não cabendo a aplicação de outra norma que não a disposta no § 4º do art. 150 do CTN;

(iii) entre as regras que regem o prazo decadencial está a disposta no art. 207 do Código Civil, segundo a qual “salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição”;

(iv) não há no ordenamento jurídico vigente nenhuma norma outra que disponha sobre a suspensão do prazo decadencial; de modo que esse corre, portanto, desvinculadamente de qualquer convenção feita acerca da qualidade dos dias do calendário, ou seja, o prazo decadencial tem como pressuposto único a sucessão de dias no tempo, não importando se o dies a quo ou dies ad quem cairá em dia útil ou não;

(v) há expressa disposição, contida no § 3º do art. 132 do Código Civil, que regula a contagem dos prazos estabelecidos em anos, como é o caso do prazo decadencial de que se cuida, dirigido ao direito de o Fisco constituir o crédito tributário ao invés de permitir a ocorrência da homologação tácita dos atos praticados pelo contribuinte, *in casu*, as compensações realizadas;

(vi) o prazo decadencial de que se cuida foi estabelecido em anos e está prescrito no § 4º do art. 150 do CTN;

(vii) o prazo de homologação tácita de que se cuida também foi fixado em anos pelo art. 74, § 5º da Lei 9.430/1996;

(viii) para a hipótese de homologação tácita dos atos praticados pelo contribuinte, o legislador estabeleceu expressamente o dies a quo do prazo decadencial (ou prescricional, conforme a circunstância fática), qual seja, a data de entrega da declaração de compensação;

(ix) por todos os ângulos que se queira analisar, a conclusão é uma só: se protocolados os pedidos de ressarcimento e de compensação em 12/09/03, e somente em 13/09/08 a Recorrente foi intimada da decisão que indeferiu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações a ele vinculadas, não pairam dúvidas de que se consumou a homologação tácita, pois extrapolados os 05 (cinco) anos em que poderia o Fisco ter exercido seu direito de indeferir o crédito pleiteado, assim como de não homologar as compensações a ele vinculadas;

(x) a Lei 10.637/02 instituiu a sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP, possibilitando que as pessoas jurídicas a ela sujeitas pudessem, a

partir de 1º de dezembro de 2002, apurar e aproveitar créditos da referida contribuição gerados em função de suas atividades (art. 3º), inclusive sobre os valores das aquisições de bens adquiridos para revenda;

(xi) o art. 3º, inc. I, da Lei 10.637/02 permitiu de forma ampla e irrestrita às pessoas jurídicas descontar créditos da contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativo calculados em relação a bens adquiridos para revenda, com exceção de duas hipóteses em que, expressa e taxativamente restringiu tal direito, constantes dos incisos III e IV do art. 1º daquela mesma lei;

(xii) uma vez não enquadrada nas hipóteses restritivas, a pessoa jurídica autorizada a apurar créditos de PIS não-cumulativo, como é o caso da Recorrente, poderia utilizá-los na (i) dedução do próprio PIS/PASEP a recolher, decorrente das operações de mercado interno ou na (ii) compensação do saldo remanescente com outros tributos e contribuições administrados pela RFB;

(xiii) a comercial exportadora se inclui na classe das pessoas jurídicas que adquirem bens para a revenda (portanto, também é pessoa jurídica vendedora), conformando-se à hipótese de sujeito ativo do direito de crédito prevista no art. 3º, I, da Lei nº 10.637/02, como também na classe das pessoas jurídicas que exportam mercadorias para o exterior, subsumindo-se à hipótese de sujeito ativo do direito de crédito prevista no art. 5º, I, da mesma lei;

(xiv) a comercial exportadora, por se subsumir a classe das pessoas jurídicas (i) que adquirem bens para a revenda (art. 3º, I da Lei nº 10.637/02) e (ii) que exportam mercadorias para o exterior (art. 5º, I da Lei nº 10.637/02), diante da inexistência de norma proibitiva do direito ao crédito, estava expressamente autorizada a apurar crédito de PIS não-cumulativo;

(xv) não há vedação ao direito de crédito na lei;

(xvi) a impossibilidade da apuração de crédito de PIS não-cumulativo sobre bens adquiridos de terceiros para fins de exportação, introduzida pela norma prescrita no § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 pela Lei nº 10.865/04, somente passou a vigor em 1º de maio de 2004 (a apuração do crédito discutido data do 4º trimestre de 2003 - meses de outubro, novembro e dezembro), não havendo que se falar na irretroatividade definida no decisum recorrido, porquanto não se trata de norma de caráter interpretativo;

(xvii) a assertiva é verdadeira que, para que passasse a ser vedado o direito de crédito ao PIS não-cumulativo para as empresas comerciais exportadoras, foi necessário que a Lei nº 10.833/03, com vigência a partir de fevereiro de 2004, o restringisse expressamente;

(xviii) o impedimento da tomada de crédito pelas empresas comerciais exportadoras somente surgiu a partir de 1º de fevereiro de 2004, com a vigência delimitada no tempo (pro futuro) pelos arts. 15 e 93 da citada lei;

(xix) a IN SRF 404, de 12 de março de 2004, que veio regulamentar sobre a incidência não cumulativa da COFINS e do PIS/PASEP, determinou a incidência do novo regime somente a partir de 1º de fevereiro de 2004;

(xx) a lei que restringe direito material não pode retroagir (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal; art. 6º, do Decreto-lei nº 4.657/42, Lei de Introdução ao Código Civil - LICC, com redação dada pela Lei nº 3.238/57; e arts. 105 e 106, do Código Tributário Nacional - CTN);

(xxi) a proibição ao direito creditório é posterior à apuração do crédito de que se cuida, assim como dos débitos compensados;

(xxii) o argumento da d. DRJ não se coaduna com a sistemática da não-cumulatividade, tampouco com as normas de regência do próprio PIS/PASEP; e

(xxiii) conforme se observa no caso dos créditos de PIS/PASEP, em razão da aquisição de mercadorias para a revenda em operações de exportação, a legislação foi clara ao imunizar o contribuinte do débito e conferir-lhe o direito ao crédito, até mesmo como forma de incentivar as exportações nacionais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

- Preliminar – Ocorrência de homologação tácita

No que tange ao argumento preliminar recursal da ocorrência de homologação tácita, a razão está com a Recorrente.

A DCOMP do processo em apreço foi protocolizada pela Recorrente em 12/09/2003 e, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a autoridade administrativa dispunha do prazo de 5(cinco) anos para examinar a Declaração de Compensação em questão.

Dispõe o texto legal:

“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.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.”

A ciência por parte da Recorrente, do despacho decisório indeferindo o crédito tributário ocorreu em 13/09/2008.

O Acórdão recorrido pontua como motivação para não acatar a homologação tácita a forma de contagem de tal prazo, no seguintes termos:

“No caso sob examine, o dia 12/09/2003 - data de protocolo do pedido - foi uma sexta-feira, começando a correr o prazo na segunda-feira, dia 15/09/2003. Logo, o prazo de 5(cinco) anos para a homologação tácita somente ocorreria em 15/09/2008, uma segunda-feira dia 15/09/2008, dia de expediente normal na repartição, não estando caracteriza a homologação pleiteada pelo contribuinte.”

Prossegue:

“Assim, com relação à Declaração de Compensação apresentada em 12/09/2003, não foi efetivada a homologação tácita da compensação pleiteada pela contribuinte, pois a ciência do respectivo despacho decisório denegatório da sua pretensão, que foi em 13/09/2008 - AR de fls.282, dentro do prazo de 5(cinco) anos, conforme a contagem do prazo prevista no Código Tributário Nacional, acima esclarecido.”

Pretendeu, portanto, a decisão recorrida impor regras processuais para a contagem do prazo referente a homologação tácita de modo diverso ao previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, o qual nada estabelece nos moldes pretendidos pela decisão recorrida.

A legislação é clara em estabelecer como marco inicial para a contagem do prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo a data da entrega da declaração de compensação.

O Código Civil que trata da contagem dos prazos estabelecidos em anos:

“Art. 132. Salvo disposição legal ou convencional em contrário, computam-se os prazos, excluído o dia do começo, e incluído o do vencimento.

§ 1º Se o dia do vencimento cair em feriado, considerar-se-á prorrogado o prazo até o seguinte dia útil.

§ 2º Meado considera-se, em qualquer mês, o seu décimo quinto dia.

§ 3º Os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de início, ou no imediato, se faltar exata correspondência.

§ 4º Os prazos fixados por hora contar-se-ão de minuto a minuto.” (nosso destaque)

Entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que:

“Veja-se que o legislador demarcou o início desse prazo e, ao fazê-lo, não ressaltou que seu início somente se daria em dia útil, ou em dia em que haja expediente nas repartições públicas. Tal critério restritivo não foi eleito pelo legislador, no estabelecimento do prazo estipulado para a figura da homologação tácita -- nem poderia ter sido, pois, como visto, para a contagem de prazo estipulado em anos os dias, úteis ou não, em nada interferem (art. 132, § 3º, CC).

E onde a lei não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Destarte, por todos os ângulos que se queira analisar, a conclusão é uma só: se protocolados os pedidos de ressarcimento e de compensação em 12/09/03, e somente em 13/09/08 a Recorrente foi intimada da decisão que indeferiu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações a ele vinculadas, não pairam dúvidas de que se consumou a homologação tácita, pois extrapolados os 05 (cinco) anos em que poderia o Fisco ter exercido seu direito de indeferir o crédito pleiteado pela Recorrente, assim como de não homologar as compensações a ele vinculadas.

Assim, entregue a DCOMP em 12/09/2003, teria a administração fazendária o lapso de cinco anos para decidir sobre o pleito, o qual se findou em 12/09/2008.

Como a ciência da Recorrente somente se perfectibilizou em 13/09/2008, constata-se que aludido prazo quinquenal restou esgotado, o que faz incidir a regra de homologação tácita do pedido de compensação apresentado.

Diante do exposto, acolho a preliminar de homologação tácita suscitada pela Recorrente, para dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

- Mérito

Conforme consignado no relatório, trata o presente processo de Declaração de Compensação proveniente de Crédito da Contribuição para o PIS/PASEP, no valor de R\$ 549.772,61, referente ao 2º Trimestre de 2003 (fls.01/2).

Assim, a legislação aplicável ao caso deve ser a vigente à época dos créditos pleiteados.

Pois bem.

A Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, em seu art. 6º dispõe que:

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

(...)

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.

(...)

§ 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.”

Aludido texto entrou em vigor a partir do primeiro dia do mês seguinte ao que completar o prazo nonagesimal, conforme estabelecido no artigo 68 da citada Medida Provisória, ou seja, 1º/02/2004, em razão de a Medida Provisória ter sido publicada em 31/10/2003. Vejamos:

“Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 23, no primeiro dia do mês seguinte ao em que completar noventa dias da publicação desta Medida Provisória;”

O mesmo critério de prazo foi atribuído ao PIS/Pasep, por determinação do artigo 15 da Medida Provisória nº 135/2003, entrando em vigor na data de 1º/02/2004:

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto no inciso I do § 3º do art. 1º, nos incisos VI e VII do *caput* e § 10 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º e nos arts. 7º e 8º.”

A Lei nº 10.833/2003 (conversão da MP nº 135/2003), com vigência reafirmada para 1º/02/2004, dispõe no artigo 93:

“Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;”

Tem-se, portanto, que a introdução do prazo nonagesimal para o § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, norma que inexistia no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 (o qual corresponde ao 6º da Lei nº 10.833/2003) trata-se de uma alteração legislativa de caráter restritivo das hipóteses de desconto de créditos e não apenas uma norma de índole interpretativa capaz de operar efeitos retroativos.

Ademais, a introdução da vedação prevista no § 2º, inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, pela Lei nº 10.865/2004 (publicada em 30/04/2004), com vigência a partir de 1º/08/2004, de creditamento sobre bens adquiridos não sujeitos ao pagamento das contribuições,

que inclui a situação dos bens adquiridos com o fim específico de exportação (situação de não incidência prevista nos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003), indicando que a regra geral de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento também não possuía vedação anteriormente à introdução do inciso II do § 2º do artigo 3º das referidas leis mencionadas, conforme a seguir transcrito:

“Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5º-A e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 3º

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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.”

Por sua vez, o art. 46 da Lei nº 10.865/2004 disciplina que:

“Art. 46. Produz efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:

(...)

IV – nos arts. 1º, 2º, 3º e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 37 desta Lei.”

Importante reproduzir excerto do voto do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, o qual consigna:

“Destarte, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos diretos e indiretos da Contribuição para o PIS e para a Cofins, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.

Não obstante, devemos tomar cuidado com as datas de vigência das modificações trazidas pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.856/2004, pois para a Cofins, a vedação acima retratada vale a partir de 01/02/2004, enquanto para o PIS, vale a partir de 01/05/2004.

Mais uma vez socorro-me do relatório fiscal de fls. 39/48 para identificar os períodos glosados pela fiscalização.

O item 02 do relatório informa que os créditos glosados do PIS, referentes aos custos dos produtos adquiridos com o fim específico de exportação são dos meses de janeiro e 2003 a janeiro de 2004 e agosto de 2004.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar a glosa dos créditos do PIS referentes aos custos dos produtos adquiridos com o fim específico de exportação do período compreendido entre 01/04/2003 e 31/05/2003.”

Referida decisão está ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2003

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de maio 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, combinado com art. 15, III, todos da Lei n.º 10.833, de 2003.

Recurso provido em parte.” (Processo n.º 11080.006259/2003-99; Acórdão n.º 203-13236; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho; sessão de 04/09/2008)

No mesmo sentido:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

(...)

CRÉDITO. PIS/PASEP. BENS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

Empresas comerciais exportadoras podem apurar crédito sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico até janeiro de 2004, sendo vedado tal creditamento a partir de fevereiro de 2004, a teor do disposto no § 4º do artigo 6º da Lei n.º 10.833/2003.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte” (Processo n.º 15956.000309/2008-43; Acórdão n.º 3302-004.106; Relator Conselheiro Walker Araujo; Redator para o voto vencedor Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède; sessão de 25/04/2017)

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO. IRRETROATIVIDADE.

A legislação tributária aplica-se a atos ou fatos pretéritos apenas quando for expressamente interpretativa ou, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixar de defini-lo como infração ou deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou, ainda, quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS A INCIDENCIA.

A partir de 1º de agosto de 2004, é incabível o cálculo de créditos, para desconto do valor da contribuição para o PIS apurada, em relação as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessa contribuição.” (Processo n.º 13856.000236/2004-69; Acórdão n.º 3402-001.756; Relatora Conselheira Sílvia de Brito Oliveira; sessão de 26/04/2012)

Tem-se, então, que o creditamento sobre as aquisições com o fim específico de exportação para o PIS/Pasep era possível para os créditos apurados no exercício de 2003, em razão de a alteração legislativa, que passou a vedar tal creditamento, somente ter ocorrido no exercício de 2004.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade