



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10768.008405/2003-29
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.116 – 3ª Turma
Sessão de 20 de janeiro de 2021
Matéria PIS - DCOMP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. APRECIÇÃO. CINCO ANOS. CONVERSÃO EM DCOMP.

Os pedidos de compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional com débitos tributários do mesmo contribuinte, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 5º da Lei 10.637/2002, o direito à manutenção do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep é garantido apenas ao exportador fabricante das mercadorias, que as vende à comercial exportadora.

A sistemática da não-cumulatividade afasta, por princípio, a possibilidade de apropriação de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dos tributos/contribuições. No caso, inexistente disposição legal que autorize a comercial exportadora a apropriar-se de um crédito ficto ou presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reformar o acórdão recorrido, reconhecendo que as comerciais exportadoras não podem apurar crédito da contribuição para o PIS calculado na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação. Vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda (fls. 2541/2570), em face do Acórdão 3201.005.573 (fls. 2516/2528), de 21/08/2019, cuja ementa tem a seguinte dicção quanto à matéria controvertida:

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.

O recurso fazendário foi admitido pelo despacho de fls. 2624/2627, dando seguimento para rediscutir as matérias 1) homologação tácita da compensação (arestos paradigmas 9303-004.395 e 9303-003.300); e, 2) aproveitamento/desconto de créditos do PIS nas aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação para período anterior ao exercício de 2004 (paragonados 9303-006.026 e 9303-008.444).

No que pertine a homologação tácita, alega a Fazenda que a mesma só pode ser contada a partir da data de publicação da MP nº 135, ou seja, em 30/10/2003, e não da data de seu protocolo.

Quanto à segunda matéria admitida, o recorrido entendeu que a vedação de crédito de venda à comercial exportadora com o fim específico de exportação só passou a existir quando da vigência do art. 6º, § 4º¹, da Lei 10.833, em 01/02/2004. De sua feita, a recorrente entende que as empresas comerciais exportadoras nunca tiveram direito ao crédito relativamente aos produtos adquiridos no mercado interno com o fim específico de exportação porque sobre as vendas correspondentes também não recolhem o tributo, e que "o crédito é, e sempre foi, apenas daquelas empresas que lhes venderam o produto a ser exportado".

Em contrarrazões (fls. 2638/2655), pugna o contribuinte o improvimento do apelo especial fazendário, de modo que seja mantido integralmente o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que admitido.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA

Sobre tal matéria esta Colenda Turma decidiu recentemente, em 15/09/2020, que o termo *a quo* para contagem do prazo para definir se houve homologação tácita dá-se da data do protocolo da antiga PER/DCOMP em papel, e não da data da vigência da MP 135. O Acórdão 9303-010.631, votado à unanimidade, assim decidiu:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. APRECIÇÃO. CINCO ANOS.

CONVERSÃO EM DCOMP.

Os pedidos de compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional com débitos tributários do mesmo contribuinte, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 8.430/9 (SIC).

O nobre relator, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, arrimou-se no § 4º do art. 74 da Lei 9.430/96, que tem a seguinte dicção:

¹ § 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."

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Assim, o entendimento atual desta Turma é no sentido de que o termo inicial para contagem da homologação tácita é a data do protocolo do pedido de compensação, e não a data da entrada em vigência da suso referida MP 135.

Dessarte, quanto a esta matéria, nega-se provimento ao apelo especial fazendário.

CRÉDITO DE INSUMO ADQUIRIDO SEM INCIDÊNCIA DE PIS

Igualmente quanto a essa matéria esta Turma também tem entendimento desde, ao menos, 2017, no sentido que desde sempre, tendo em vista a própria lógica do sistema de apuração não-cumulativo, não tem direito a crédito de PIS, caso dos autos, as empresas comerciais exportadoras quando adquirirem mercadoria com o fim específico de exportação. Já no aresto **9303-006.026**, de 30/11/2017, por maioria de votos decidiu-se pela impossibilidade de tal creditamento. O ínclito Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado para redigir o voto vencedor, perfilhou as seguintes considerações, as quais adoto como razões de decidir:

...

O arcabouço normativo que deu forma ao sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS foi, desde o início, estruturado com base no princípio de que, do valor devido em cada período de apuração, poderiam ser descontados os créditos a que a contribuinte tinha direito.

O art. 1º da Lei 10.637/2002 determinou a amplitude da base de cálculo da Contribuição, nos seguintes termos:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Produção de efeito)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); (grifos acrescidos)

O art. 2º especificou a alíquota de 1,65% incidente sobre a base estabelecida no art. 1º.

Art. 2o Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

O art. 3º, por sua vez, autorizou o desconto de créditos do valor apurado na forma do art. 2º.

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

O valor apurado na forma do art. 2º, em referência, é obtido pela multiplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor impositivo especificado no art. 1º. Ou seja, somente deste valor é que se admitiu, desde o primeiro momento, o desconto de créditos calculados nos termos do art. 3º. Isso quer dizer que, para as operações realizadas no mercado interno, na concepção original do sistema, não havia previsão para apropriação de créditos quando não houvesse valor devido pela contribuinte.

A lógica por trás dessa estrutura está na própria essência da incumulatividade. A menos que haja um incentivo específico para determinado tipo de operação, segmento de mercado, área geográfica etc, a apuração não cumulativa apenas afasta a possibilidade de que o encargo tributário incida em cascata, autorizando o desconto do valor devido, daquilo que já foi pago pela contribuinte na etapa anterior. À luz dessa sistemática, não é difícil compreender que a apropriação do crédito está intimamente relacionada a dois eventos, quais sejam: a ocorrência desse crédito decorrente do ônus embutido na compra e de um débito em consequência da venda.

Outro critério genérico que definiu os contornos do sistema de apropriação e utilização dos créditos na incumulatividade foi a autorização para que os créditos não aproveitados no mês fossem (apenas) descontados dos débitos apurados nos meses subsequentes, ex vi, parágrafo 4º, a seguir transcrito.

§ 4o O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Esta regra também está em perfeita harmonia com a essência da mecânica de apuração não cumulativa. Se o crédito concedido tem como propósito afastar a cumulação do encargo tributário, não haveria, a priori, outro destino ao crédito do contribuinte se não a dedução do valor devido por meio do desconto.

Todas essas generalidades, contudo, não foram reproduzidas no disciplinamento das operações de exportação. Para elas, como é

comum acontecer, definiu-se um tratamento tributário diferenciado.

Uma vez que o exportador correria o risco de não ter como descontar os créditos apurados nos termos do art. 3º do valor apurado na forma do art. 2º, já que a exportação não é onerada pela Contribuição, a lei autorizou-o a utilizar o crédito acumulado também na compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou, ainda, para ressarcimento em dinheiro, se não vejamos.

Art. 5o A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: Produção de efeito

I exportação de mercadorias para o exterior;

II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

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

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

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

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

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

Sobressaem três premissas de grande relevo no teor normativo das regras que disciplinam as particularidades na apropriação dos créditos do contribuinte nas operações com o mercado externo.

A primeira diz respeito à forma de apuração propriamente dita. Como se depreende do teor do §1º do art. 5º, os créditos, mesmo nas operações de exportação, são apurados na forma do art. 3º. De tudo que se disse até aqui, resta incontroverso que o art. 3º somente autoriza o crédito para desconto do valor apurado na forma do art. 2o, ou seja, para operações tributadas.

A segunda é que essa regra estrutural é mitigada pela concessão do direito ao ressarcimento. Ou seja, embora a lógica sistêmica seja descontar o encargo anterior daquele que sobrevêm, na exportação, por ser concedido tratamento especial, é permitido a apropriação do crédito decorrente do encargo anterior sem que haja encargo posterior, do que decorre a necessidade do direito ao ressarcimento, sob pena de tornar-se uma concessão inócua.

A terceira é a de que, ao disciplinar individual e destacadamente as operações de exportação, o legislador estabeleceu com clareza os limites do direito que concedia às partes envolvidas. Ao fazê-lo, jamais aventou a possibilidade de que a empresa comercial exportadora fosse autorizada a constituir créditos fictos (já que materialmente inexistentes) e pudesse mantê-los para quaisquer finalidades.

E, de fato, a cogitação do direito ao crédito para comercial exportadora implicaria na fragmentação lógica do processo, ao sugerir a apropriação de um crédito inexistente de fato a ser compensado com um débito que jamais ocorrerá.

Com o passar do tempo, toda essa estrutura foi sendo aprimorada, com a inclusão de novas regras.

A Lei nº 11.033/2004, interpretando o disposto na legislação de regência, tratou da possibilidade de manutenção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições. A Lei nº 11.116/2005 autorizou a utilização desses créditos na compensação e ressarcimento, tal como já era admitido nas operações de comércio exterior.

Lei nº 11.033/2004

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Lei nº 11.116/2005

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

17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

*I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou
II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

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

A Lei nº 10.865/2004, por seu turno, vetou expressamente o direito de apropriação de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Lei 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

*É notória a sintonia da legislação novel com o escopo do ordenamento legal pré-existente. A Lei nº 11.033/2004, que autoproclamou-se interpretativa e, por conseguinte, tornou-se aplicável a fatos pretéritos autorizou a manutenção de créditos existentes mesmo quando vinculados a vendas que não gerassem débitos, uma possibilidade lógica e inerente à incumulatividade, pois a dispensa do pagamento em apenas um dos lados do processo reduz sobremaneira o efeito do incentivo concedido. Já a Lei nº 10.865/2004 esclareceu o óbvio, qual seja, que não existe crédito sem que se incorra no gasto que lhe origina. **Em outras palavras, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito.***

De se observar também que as disposições legais acima reproduzidas, a toda evidência, deram às operações no mercado interno tratamento análogo àquele que fora, desde o princípio, concedido às operações de exportação, autorizando a manutenção do crédito nas vendas desoneradas, concedendo direito à compensação com outros tributos/contribuições e o ressarcimento em espécie, e afastando a possibilidade de apropriação de créditos nas aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição, como é o caso das compras realizadas pelas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação.

Posteriormente, no aresto 9303-008.444, de 16/04/2019, foi mantido o mesmo entendimento, em julgado relatado pelo i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, o qual restou assim ementado:

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO POR EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. DESCABIMENTO.

A possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da não-cumulatividade, calculados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, para as hipóteses de que trata o artigo 5º, conforme permissivo do seu § 1º, é restrita, desde a redação original, à pessoa jurídica que vende, sem incidência da contribuição (caput), à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (inciso III), não sendo possível novo aproveitamento (portanto, em duplicidade) pela adquirente.

Assim, nas transações com o mercado externo, em nada inovou a vedação ao creditamento na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º) trazida pela Lei nº 10.865/2004, sendo ainda reforçada a impossibilidade de duplo aproveitamento pela interpretação do art. 7º, que veda o aproveitamento pela comercial exportadora mesmo no caso em que ela fique obrigada a recolher a contribuição que deixou de ser cobrada do vendedor (que mantém o direito ao creditamento), em razão de não ter efetivado a exportação após determinado prazo.

Com arrimo nessas considerações, é de ser provido o especial neste tópico.

DISPOSITIVO

Em face do exposto, conheço do apelo especial fazendário e dou-lhe parcial provimento para reformar o recorrido, reconhecendo que as comerciais exportadoras não podem apurar crédito da contribuição para o PIS calculado, na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Processo nº 10768.008405/2003-29
Acórdão n.º **9303-011.116**

CSRF-T3
Fl. 11
