



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

**Processo n°** 13856.000237/2004-11  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-008.555 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de maio de 2019  
**Matéria** PIS - Créditos - Exportação  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003

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

O direito à manutenção do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep é garantido apenas à pessoa jurídica fabricante das mercadorias, que as vende à comercial exportadora, mas não à esta.

Recurso da Fazenda provido.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

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

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda (fls. 310/312), admitido pelo despacho de fls. 324/325, contra o Acórdão 3402-01.757 (fls. 303/308), de 26/04/2012, assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003*

*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: 01/07/2003 a 31/07/2003 NÃO-CUMULATIVIDADE.*

*CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS A INCIDÊNCIA.*

*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.*

Pugna a Fazenda a reforma do recorrido, pois entende que já a Lei 10.833/2003 (§4º do art. 6º, COFINS, e art. 15, III, PIS) estabelecia que não poderiam ser tomados créditos em relação à receita de vendas com fim específico de exportação.

O contribuinte contra-arrazoou (fls. 331/346), postulando, em preliminar, o não conhecimento do recurso sob o fundamento de que o paragonado fora reformado posteriormente, averbando "que somente podem ser considerados como paradigma os acórdãos em vigor, cuja decisão não tenha sido reformada por qualquer instância no âmbito do CARF". No mérito, pede o improvimento do especial fazendário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

A alegação do contribuinte postulando seu não conhecimento improcede. Ocorre que o RICARF vigente (Portaria MF 256, de 22/06/2009, com alterações da Portaria MF 586, de 21/12/2010), quando da interposição do recurso, em 25/09/2012, tinha a seguinte redação (art. 67, § 10) sobre o recurso especial de divergência:

*§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.*

Ocorre que os alegados embargos que alteraram o teor do paradigma foram julgados em 20/03/2013 (fls. 331 e segs. PA 11808.101373/2005-93), sendo o recurso, como dito, interposto em 25/09/2012. Portanto, na data da interposição do recurso o paradigma tinha plena eficácia, pelo que conheço do recurso.

A matéria devolvida ao nosso conhecimento restringe-se a definirmos acerca da legitimidade ou não da tomada de crédito de PIS sobre a aquisição de mercadorias e demais insumos com o fim específico de exportação por empresa comercial exportadora.

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.

A lógica por trás dessa estrutura está na própria essência da não-cumulatividade. 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.

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 da 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.

A Lei nº 11.033/2004, que se autoproclamou 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 não-cumulatividade, 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 que as normas legais referidas, 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, **afastando, contudo, 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.**

Em remate, para as empresas comerciais exportadoras sempre existiu vedação legal expressa, não alterada por legislação posterior, à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, como segue:

*"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.*

*§ 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.*

*§ 3º disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

***§ 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.***

Redação essa que foi entendida ao PIS, nos moldes do art. 15 da mesma norma:

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

*III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;*

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

Processo nº 13856.000237/2004-11  
Acórdão n.º **9303-008.555**

**CSRF-T3**  
Fl. 341

---

indiretos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.

No mesmo sentido, a título ilustrativo, esta E. Turma decidiu nos acórdãos 9303-006.025, de 30/11/2017, e 9303-008.444, de 16/04/2019, em que a mesma empresa também era parte.

Portanto, com razão a Fazenda Nacional.

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao recurso da Fazenda, desta forma revigorando a decisão da DRJ.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire