

comerciais exportadoras adquirentes de produtos destinados especificamente à exportação, a vedação a quaisquer créditos já estava prevista na redação original da Lei nº 10.637/2002.

Exegese que se extrai dos dispositivos legais acima citados, complementada pelo artigo 7º da Lei nº 10.637/2002, e que está em sintonia com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na lei retrocitada.

Recurso ao qual se nega provimento.

Direito creditório não reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado.

Vencidos os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi (relator) e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, que davam parcial provimento ao recurso para reconhecer a legitimidade dos créditos relativos às aquisições de açúcar realizadas pela recorrente. Vencido, ainda, o conselheiro Solon Sehn, que além de manifestar anuência quanto ao direito relativamente às aquisições de açúcar, admitia também a legitimidade dos créditos concernentes às aquisições de álcool, exceto para fins carburantes.

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco José Barroso Rios.

Fez sustentação oral o Dr. Ralph Melles Sticca, OAB/SP nº 236.471.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi - Relator.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, José Fernandes do Nascimento e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2013 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURI, Assinado digitalmente em 25/0

9/2013 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURI, Assinado digitalmente em 17/10/2013 por REGIS XAVIER HOLANDA,

Assinado digitalmente em 01/10/2013 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

Impresso em 18/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA., interpôs o presente Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 14-33.010, proferido em primeira instância pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO - SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem explicitar os atos e fases processuais ultrapassados até o respectivo momento, adota-se o relatório proferido pela autoridade julgadora de primeira instância:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp), fl. 1, cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao mês de outubro de 2003, no valor de R\$ 781.062,01.

A DRF/Ribeirão Preto, por meio do despacho decisório de fl. 110, não homologou a compensação, deixando de reconhecer integralmente o direito creditório postulado.

Segundo os autos, a não-homologação da compensação ocorreu porquanto, na análise da Ficha 04 do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), a fiscalização constatou que a interessada - empresa comercial exportadora - se creditou indevidamente de valores referentes à aquisição de produtos com isenção destinados a exportação, bem assim das despesas de armazenagem e fretes. Assim, haveria aproveitamento em duplicidade do benefício, tanto na manutenção dos créditos para o fornecedor da interessada, quanto para ela, ao revender as mercadorias para o mercado externo, o que caracterizaria novo benefício fiscal sem previsão legal; foi elaborada planilha de glosa dos citados créditos na ficha correspondente do Dacon (Anexo I - fl. 25).

Ainda segundo a fiscalização, a postulante considerou, como receitas de exportação, outros valores que não aqueles referentes às notas fiscais de exportação devidamente registradas no Sistema SISCOEX, tais como complementos de preço e variações cambiais, que são tributáveis pelo PIS, assim, com base nos valores de receitas informadas pela interessada, foi refeita a base de cálculo da contribuição apurada na Ficha 05 do Dacon (fls.88/89).

Do valor da contribuição, calculado após as compensações dos novos valores de créditos apurados pela fiscalização, resultou o valor da contribuição devida, no período de dezembro de 2002 a dezembro 2004, da qual foi excluída a parcela já declarada em DCTF, sendo apurado crédito tributário que foi objeto do auto de infração formalizado no processo n 2 15956.000309/2008-43.

Cientificada do despacho e inconformada com a não-homologação da compensação, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, às fls. 115/136, alegando, preliminarmente, que o direito do Fisco de exigir o pagamento

dos débitos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), anteriores a fevereiro de 2004, objeto da compensação informada na DCOMP, encontra-se decaído, a teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Solicita, ainda em preliminar, o julgamento do presente juntamente com o processo nº 15956.000309/2008-43, onde foi constituído o auto de infração do PIS proveniente das mesmas glosas, por possuírem matérias coincidentes, informando ainda que a matéria de direito está integralmente consignada na impugnação ali contida, principalmente quanto às alegações da fiscalização de que a contribuinte teria considerado como faturamento no mercado externo receitas derivadas de vendas no mercado interno.

Quanto ao mérito, alega que se trata de empresa preponderantemente exportadora e que foram desconsiderados, de forma infundada, pela fiscalização, os lançamentos contábeis na conta de Receita de Revenda de Exportação a título de "Complemento de Preço", "Variação Monetária" e "Estornos", levando os respectivos valores à tributação da contribuição como se receita de mercado interno fossem, algo que não se pode convalidar; todas as operações comerciais de venda, no período de dezembro de 2002 a dezembro de 2004, foram destinadas exclusivamente ao mercado externo, não tendo havido, neste período, qualquer operação de venda de produto no mercado interno.

Após tecer considerações sobre os princípios contábeis atinentes a realização da receita conclui com a assertiva de que a receita de exportação somente se considera realizada no momento da transferência de propriedade dos produtos de uma entidade à outra, que se concretiza, no caso em apreço, pelo embarque das mercadorias exportadas no porto, razão pela qual, desde a emissão da Nota Fiscal de Exportação até que o momento em que se apure a receita de venda efetiva, são necessariamente efetuados ajustes, a débito e crédito, nas contas correspondentes de acordo com o regime de competência, sendo portando consideradas "variações cambiais", tanto para efeitos contábeis quanto fiscais, apenas após a tradição da mercadoria - "emissão do Bill of Lading".

Prossegue, afirmando que seria de praxe no mercado nacional e internacional de compra e venda de commodities, quando estas são negociadas em bolsas internacionais - como é o caso do açúcar - ou sujeitas a cotações diárias - como é o caso do álcool -, a apuração do preço de venda a posteriori, mesmo que após o embarque das mercadorias com destino ao exterior, por conta da possibilidade de fixação do preço final a critério e oportunidade do vendedor, o que gera em sua contabilidade, novamente em reverência ao princípio da competência, estornos e complementos de preço, de modo que a receita de exportação total reflita o valor final da operação.

Os procedimentos legais de Despacho de Exportação, conforme consignado no termo de encerramento pela fiscalização, foram regularmente cumpridos pelo Contribuinte, não havendo

determinação legal expressa de nova averbação no SISCOMEX

no caso de emissão de nota fiscal de complemento de preço, nem tampouco qualquer necessidade de vinculação desta à comprovação da exportação para fins de gozo da imunidade das receitas de exportação à contribuição em apreço; ademais, o art. 160 da Portaria SECEX nº 36/07, que dispõe dos procedimentos de exportação, prevê que poderão ser efetuadas alterações no RE, e em casos bastante específicos, não havendo qualquer determinação expressa de nova averbação no caso de emissão de nota fiscal de complemento de preço, como requer a fiscal.

Em relação aos créditos na aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, alega que a Lei nº 10.637, de 2002, em sua redação original, não trazia qualquer óbice relacionado à possibilidade de desconto de créditos nas aquisições de bens e serviços pelas comerciais exportadoras, enquadrando-se como pessoas jurídicas sujeitas ao regramento geral do regime da não-cumulatividade, conforme previsão contida na redação original do art. 3º, de que o contribuinte poderá descontar créditos em relação a bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º.

Somente com o advento da Lei nº 10.833/03, que passou a vigorar a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do § 4º do art. 6º e disposição do art. 15, é que o direito de utilizar o crédito em virtude da imunidade das receitas de exportação e isenção nas vendas com fim específico de exportação não mais beneficiou a empresa comercial exportadora que adquirisse mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação; portanto, no período de dezembro de 2002 a janeiro de 2004, não havia qualquer vedação a apropriação de tais créditos, inclusive, entendimento já expresso pelo antigo Conselho de Contribuintes, que cita.

Por fim, esclarece que, por todo o exposto e, de acordo com a legislação de regência, tem direito à compensação informada na DCOMP, não havendo que se falar em débito remanescente de IRPJ.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, contudo, não foram acatados pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO - SP, que negou provimento à manifestação de inconformidade, julgando procedente a glosa de créditos e negando o direito creditório, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. COMPLEMENTO DE PREÇO. SISCOMEX.

As receitas vinculadas a exportação, para que sejam reconhecidas para fins de gozo de benefício fiscal,

obrigatoriamente deverão ser referenciadas à nota fiscal de exportação original e registradas no Siscomex.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio constituem-se em receitas financeiras, incluindo-se na base de cálculo da contribuição.

CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

A aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras trata-se de caso de não-incidência, que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade da contribuição, não resulta em direito à apuração de crédito pela empresa comercial exportadora adquirente das mercadorias.

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. DÉBITOS. COMPETÊNCIA DAS DRJ.

As Delegacias de Julgamento não têm competência legal para a análise da cobrança dos débitos objetos de DComp não homologada, mas sim do despacho que indeferiu a compensação pretendida. Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão *a quo* em 05/05/11, e inconformada com seu teor, a empresa interpôs tempestivamente o presente Recurso Voluntário em 06/06/11, aduzindo como razões para reforma da r. decisão recorrida e o consequente cancelamento da exigência fiscal, em síntese, inexistirem as irregularidades apontadas pela fiscalização, tendo em vista que:

i) apenas os fundamentos referentes à “**INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM INCIDÊNCIA DO PIS**” fazem referência ao crédito objeto da Declaração de Compensação em questão, razão pela qual deve ser reformado o acórdão recorrido, para que se proceda à correta subsunção do fato à norma, tendo em vista que a autoridade julgadora de primeira instância não deveria tratar da incidência da contribuição para o PIS sobre receitas de exportação registradas a título de complemento de preço, nem mesmo sobre as variações monetárias decorrentes de variações cambiais, uma vez que o processo administrativo em tela se restringe tão somente à legalidade do direito ao desconto de créditos de bens adquiridos para revenda (fim específico de exportação) em abril de 2003;

ii) até 31 de janeiro de 2004 não havia na legislação de regência da contribuição para o PIS qualquer vedação de desconto de créditos nas aquisições tanto de comerciais exportadoras, na regra específica, quanto de produtos não sujeitos à incidência da contribuição, pela regra geral, posto que a Lei nº 10.637/02 não trazia em sua redação original qualquer óbice ao desconto de créditos nas aquisições de bens e serviços pelas comerciais exportadoras (sujeitas ao regramento geral do regime), sendo certo que a restrição imposta pela Lei nº 10.833/03 somente entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004 (art. 93, inciso I);

iii) a decisão recorrida é contraditória, vez que admite o conceito de não cumulatividade de tributos conforme o interesse de negar direitos creditórios à Recorrente, pois, ao mesmo tempo que afirma, com base neste conceito, que o contribuinte só possui direito ao crédito se a operação anterior foi tributada pela exação, também nega sua aplicação ao aceitar que o art. 6º, §4º, da Lei nº 10.833/03 veda o aproveitamento de crédito na aquisição de despesas de frete e armazenagem;

iv) uma vez reconhecido o direito creditório da Recorrente no tocante às aquisições de mercadorias com finalidade específica de exportação em abril de 2003, por expressa previsão legal e por ausência de qualquer vedação ao contrário sua Dcomp deve ser reconhecida, não havendo que se falar em débitos remanescentes de IRPJ, vez que os mesmos foram extintos por compensação, nos termos do art. 156, inciso II do CTN.

Por fim, requer seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário interposto, de modo que seja homologada a Declaração de Compensação correlata, e ainda, pugna pela intimação dos procuradores subscritos acerca da inclusão do processo administrativo em pauta de julgamentos, bem como pelo apensamento deste ao processo nº 15956.000309/2008-43, referente à cobrança da contribuição para o PIS entre janeiro de 2003 a dezembro de 2004.

Sendo esses os aspectos mais relevantes do presente procedimento de revisão de lançamento tributário, passa-se ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi, Relator

O recurso merece ser conhecido, por preencher os requisitos de admissibilidade e pela sua manifesta tempestividade, nos termos do Decreto nº 70.235/72.

I) Da matéria posta em análise

De início, insta delimitar a abrangência da análise que será aqui realizada, uma vez que o procedimento de fiscalização que permitiu concluir pela não homologação do direito creditório pleiteado pela ora Recorrente englobou não somente outros períodos de apuração como também outros fatos jurídicos irrelevantes ao presente caso.

Mediante a entrega de Declaração de Compensação datada de 28/10/04 (fls. 2/4) a contribuinte pretendia compensar débito de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ devido, com créditos de PIS.

Compulsando os autos, verifica-se que os créditos de PIS que a Recorrente tinha como líquidos e certos para a efetivação da compensação pleiteada decorrem de créditos oriundos das suas atividades de exportação, incluindo certos insumos (frete e armazenagem), devidamente glosados pela autoridade fiscal responsável pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.09.00-2008-00858-0, o que refletiu na lavratura do Auto de Infração que deu azo ao processo administrativo nº 15956.000309/2008-43.

Bem se percebe nos autos que a controvérsia perpassa por dois elementos:

- a) legitimidade dos créditos de PIS referentes a aquisição de mercadorias e demais insumos com o fim específico de exportação pela empresa comercial exportadora ora Recorrente na Declaração de Compensação sob exame;
- b) incidência, ou não, do PIS sobre as receitas resultantes de complementos de preço e variações cambiais, alegadamente auferidas em operações de exportação.

A letra *b*, apesar de aparentemente não guardar respeito ao caso sob exame, em verdade é item crucial para a apuração do efetivo crédito que o contribuinte alega possuir. Pois se, por um lado, entender-se que essas receitas decorrem de exportação, será irregular a incidência do PIS sobre elas, impactando no saldo credor apresentado pelo sujeito passivo.

A letra *b*, apesar de aparentemente não guardar respeito ao caso sob exame, em verdade é item crucial para a apuração do efetivo crédito que o contribuinte alega possuir. Pois se, por um lado, entender-se que essas receitas decorrem de exportação, será irregular a incidência do PIS sobre elas, impactando no saldo credor apresentado pelo sujeito passivo.

Todavia, como o próprio contribuinte explica, o saldo credor objeto de discussão nos autos não envolve tais receitas, estando os autos circunscritos à celeuma acerca dos créditos de mercadorias adquiridas para exportação.

Passa-se então à matéria de fundo, propriamente dita.

II.1) Do direito ao crédito de PIS em relação a mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação

Em manifestação de voto apresentada na última sessão de julgamento, manifestei-me no sentido de que, mesmo na inexistência de norma expressa que vedasse o direito de aproveitamento de créditos com relação à aquisição de mercadorias destinadas a exportação, por empresa comercial exportadora, o fato de que elas não haviam sido tributadas anteriormente não permitiria que o sujeito passivo utilizasse suas aquisições na apuração do tributo. Finquei-me, para tanto, na lógica do tributo e nos efeitos econômicos dessa operação.

Assim fundamentei minha posição:

Ocorre que, apesar de aparentemente corretas, tais assertivas não merecem guarida por este E. Conselho, como se passará a demonstrar.

Primeiramente, convém ressaltar que a sistemática não cumulativa de apuração da contribuição ao PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02, pressupõe para fins de geração de crédito do tributo, a incidência desta, senão econômica, ao menos juridicamente, em etapa anterior, compensando-se assim o valor da contribuição devida com o montante cobrado na operação anterior, no intuito de incentivar determinados setores da economia, bem como desonerar os contribuintes do efeito cascata impingido pela sistemática cumulativa, de modo a contribuir com a neutralidade tributária.

Nesse contexto, a não cumulatividade do PIS opera-se por meio da concessão de créditos calculados em relação a determinados

despesas da atividade econômica selecionada para ser não cumulativa, que serão deduzidos da base de cálculo encontrada pelo contribuinte (faturamento).

Assim, a tributação que ocorre sobre o faturamento do contribuinte, será reduzida mediante a utilização de créditos restringidos a determinados bens e serviços, assegurando-se sempre a neutralidade da tributação: esse o propósito da não cumulatividade.

Até porque a não cumulatividade, tomada como princípio ou postulado da tributação por alguns doutrinadores, não possui carga valorativa, sendo sim um instrumento tributário para atingir fins de política econômica.

Desde seu nascedouro no Brasil, a não cumulatividade é um critério de tributação que tem a finalidade sistêmica de neutralizar a cadeia produtiva, a fim de não haja prejuízo em conta tributária para os intermediários da cadeia, e que o ônus econômico seja integralmente direcionado sempre para o consumidor final.

No caso concreto, dadas as peculiaridades das mercadorias objeto do caso, tem-se que não houve tributação dessas mercadorias, que foram produzidas e vendidas para a Recorrente, comercial exportadora.

O art. 5º da Lei nº 10.637/02 era, desde sua redação original, assente em determinar a não incidência do PIS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, e das vendas de mercadorias a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, impondo a não incidência do tributo sobre tais operações, que não se subsumem ao aspecto material da hipótese de incidência da contribuição.

Com efeito, incontestável a finalidade específica da aquisição das mercadorias por parte da Recorrente, não havendo que se falar em necessidade de lei que trouxesse expressa vedação ou autorização ao creditamento ora pretendido, pelo simples fato de que decorre da lógica jurídica do sistema não cumulativo que a aquisição de insumos sobre os quais não incida a contribuição é ilegítima para geração de créditos deste mesmo tributo.

É de notório conhecimento que as leis e demais normas jurídicas presentes no ordenamento jurídico nacional devem ser interpretadas de forma sistemática, permitindo que sua aplicação se dê de forma harmônica, a fim de garantir a efetividade dos princípios e garantias constitucionais.

Deste modo, de uma breve análise do próprio propósito da não cumulatividade instituído pela Lei nº 10.637/02 é possível concluir, sem maiores dúvidas, que jamais foi da intenção do legislador (pautado pelo art. 195, § 12, da Constituição) que a empresa comercial exportadora pudesse se aproveitar de créditos de PIS oriundos da aquisição de mercadorias que já não

sofrem incidência da contribuição, por serem destinadas especificamente à exportação.

Até porque, a rigor, permitir o desconto de créditos relativos a operações que não são tributadas, implicaria quebra da neutralidade, com mais crédito do que débito ao longo da cadeia produtiva. Isso significa assumir que o Brasil estaria concedendo subsídio econômico cruzado, rompendo diversos tratados internacionais que impedem o subsídio econômico a exportadores.

Resta claramente evidenciado, portanto, que descabe o aproveitamento de créditos pleiteado pela Recorrente, relativamente a mercadorias adquiridas sem tributação, para fim específico de exportação.

Isso transcende a existência de regra expressa: decorre da própria natureza econômica da não cumulatividade. Fincar-se na existência de regra expressa, a rigor, seria tomar a forma em detrimento do conteúdo, com reflexos inclusive no direito concorrencial internacional.

De tudo isso se conclui que não assiste direito à Recorrente pretender compensar débitos com alegados créditos de PIS oriundos de aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, por tratar-se de caso de não-incidência que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade, não dá direito à apuração de crédito pela empresa comercial exportadora adquirente de mercadorias.

No entanto, após os debates que se seguiram, iniciei longa reflexão sobre o caso, que me levou a questionar inclusive os parâmetros das decisões proferidas no CARF.

Certamente a verdade material é sempre uma meta a ser atingida, sendo todavia sua busca parametrizada por regras que impedem certas considerações pelos julgadores – dentre elas, questionamentos sobre eventuais considerações de inconstitucionalidade ou mesmo de justiça provocada pelos efeitos econômicos de certos casos. O art. 62 do RICARF, por exemplo, é bem claro ao vedar a apreciação de questões de constitucionalidade pelos julgadores.

Assim é que em diversas situações, mesmo percebendo que o contribuinte age buscando o que entende ser justo, ou correto, diante do fato de que normas hajam sido infringidas, nada resta ao julgador além de decidir o caso conforme o direito posto. Questionamentos de direito justo não comportam ao CARF.

A rigor, mesmo diante de eventual inexistência de regras, e da necessidade de se resolver algum caso, há normas orientadoras de como se resolver a situação, no capítulo próprio do Código Tributário Nacional acerca da interpretação e integração das leis tributárias.

A posição de julgador, muitas vezes, assemelha-se à narrada por Amartya Sen em sua obra *A ideia de justiça*, ao narrar o dilema das concepções de justiça formal e consequencialista.

O julgamento administrativo se comporta de modo semelhante, ainda que sem as imagens terríveis que o *Mahabharata* traz: o julgamento se atém ao direito posto, tendo como limites externos os efeitos econômicos diretos produzidos pelas normas vigentes. Os

efeitos econômicos indiretos, ou mediatos, estão situados fora do âmbito de julgamento administrativo, por aproximarem-se mais de considerações de justiça próprias do Poder Judiciário, ou do meio acadêmico.

Diante disso, e da inexistência de regra que me permita abstrair do direito posto (e das conseqüências fáticas do direito posto que é possível ao CARF apreciar), justifico a retificação do meu julgado na ponderação de que meu pressuposto básico – os efeitos econômicos decorrentes do procedimento adotado pelo sujeito passivo – foi equivocado. O voto, a bem da verdade, estava tão equivocado quanto um que afastasse certa regra de imposição tributária por considerar que seus efeitos econômicos são excessivamente danosos ou injustos.

Assim, cercado-me do direito posto e dos efeitos econômicos diretos desse direito (limite externo de apreciação de um caso pelo CARF), é de se observar que, à época da ocorrência dos fatos geradores, efetivamente não havia norma expressa que impedisse o aproveitamento de créditos, na apuração do PIS devido, relativo a aquisições de mercadorias por comercial exportadora. E mais: posteriormente, essa vedação veio a ocorrer de modo expresso, por intermédio da lei 10.865/2004.

Ora, a sistemática de apuração do PIS e da COFINS, para operacionalizar a não cumulatividade, dá-se pela metodologia “base menos base”, diferentemente de outros tributos (como ICMS e IPI) que funcionam pelo método imposto menos imposto. É, nos dizeres da boa doutrina, metodologia de subtração indireta.

Assim, diferentemente de tributos cujo fato gerador é a saída das mercadorias, o PIS e a COFINS incidem sobre a receita decorrente dessas operações. Parece tratar-se do mesmo fato gerador, mas a sutil diferença produz enormes diferenças.

Uma dessas diferenças – e a é a que importa para este momento – é a de que a relevância, para os fins de não cumulatividade tributária, não é o ter ou não ocorrido tributação na etapa anterior, mas sim o haver ou não autorização para aproveitamento dos créditos.

E não entro no mérito de a autorização ser ou não justa, ou de a vedação ser ou não justa. Não é dado ao CARF apreciar esse tipo de argumento. Ao contrário, cabe sim avaliar se há ou não a autorização.

E no caso em tela, o que se tem concretamente é a inexistência, à época da ocorrência dos fatos geradores, de vedação para o aproveitamento dos créditos de PIS relativamente às aquisições efetuadas.

Dois pontos merecem ser considerados no caso em tela. O primeiro deles é o de que não havia regra, à época da ocorrência dos fatos geradores, que impedisse o aproveitamento dos créditos de PIS nas aquisições de mercadorias por empresa comercial exportadora.

Diante da inexistência de vedação ao aproveitamento dos créditos, a decisão que venha a restringi-lo é, a bem da verdade, *contra legem*, merecendo reparos à luz da legalidade.

Indo mais além, é bastante plausível a interpretação que considere que a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores expressamente autorizava a utilização das despesas destinadas a aquisição de mercadorias destinadas a exportação, na apuração do PIS devido por comercial exportadora (diante da expressão *poderá descontar créditos calculados com relação a bens adquiridos para revenda*), como se vê:

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º

A rigor, a própria edição de norma posterior que vedasse a utilização desses créditos espelha que o ordenamento jurídico anterior era o de permissibilidade.

Some-se a isso (e então chegamos ao segundo ponto de ponderação) o fato de que o art. 105 do CTN impõe a aplicação sempre prospectiva da norma tributária, sendo reforçado pelo art. 144 do mesmo diploma, que impõe a aplicação da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores na atividade de lançamento.

Decerto que estamos diante de procedimento destinado a revisar compensação realizada pelo sujeito passivo, mas o certo é que tanto o art. 105 quanto o art. 144 do CTN auxiliam a compor a árdua tarefa da lei complementar em regular as limitações ao poder de tributar – e aí temos uma clara manifestação da irretroatividade das leis tributárias.

Seguramente a restrição ao aproveitamento dos créditos implicará a aplicação retroativa de uma norma que efetivamente só pode produzir efeitos futuros. E isso não pode ser considerado razoável, especialmente porque a lei 10.865/2004 não previu (como, aliás, nem poderia) aplicação retroativa, nem mesmo se destinava a interpretar normas anteriores de modo a viabilizar o raciocínio do art. 106, I, do CTN.

Assim sendo, a pura aquisição de mercadorias destinadas a exportação por empresa comercial exportadora, antes da vedação imposta pela lei 10865/2004, não pode ser considerada irregular.

Por outro lado, as mercadorias adquiridas com finalidade de exportação, objeto da presente celeuma, além de açúcar, eram sempre álcool etílico, o qual pode ser anidro carburante ou hidratado carburante (AEAC ou AEHC).

Quanto ao álcool, a Recorrente não argüiu nos autos acerca da legitimidade do aproveitamento de créditos de PIS relativamente ao AEAC ou AEHC. Apenas em sede de memorial traz argumentos quanto à legitimidade de seu procedimento, dos quais destaco o seguinte excerto:

Desta forma, conclui-se que o Álcool Etílico (anidro ou hidratado) exportado pela Recorrente não está sujeito às normas da ANP, por não se destinar a distribuidores de combustíveis estabelecidos no país, razão pela qual não pode ser enquadrado na Lei n. 9847/99 e muito menos considerado como “fins carburantes”, de que resulta a impossibilidade de submetê-lo ao regime monofásico das contribuições sociais.

Ao meu ver, não merece guarida a consideração da Recorrente. A monofasia do PIS e da COFINS sobre o álcool etílico, instituída pela lei 10.147/2000, independe da

destinação da sua produção – mercado interno ou externo. Trata-se de regime tributário próprio da mercadoria, seja ela destinada a exportação ou não.

O argumento de estar ou não sujeito às normas da ANP, trazido pela Recorrente, não pode produzir efeitos na órbita tributária, dado que não há qualquer norma tributária que permita tal interpretação.

Assim, mesmo reconhecendo que a decisão recorrida pecou por vedar o aproveitamento dos créditos por uma questão formal – a aquisição de mercadorias com finalidade de exportação por empresa comercial exportadora –, a conclusão de impossibilidade do aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de tributação é inescapável.

Destarte, oriento meu voto no sentido de que seja parcialmente provido o recurso voluntário, reformando-se a decisão de primeira instância para reconhecer a legitimidade dos créditos relativos às aquisições de açúcar realizadas pela Recorrente.

Conclusão

Isto posto, conheço do recurso voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO no sentido de reconhecer a legitimidade dos créditos relativos às aquisições de açúcar realizadas pela Recorrente.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

A presente lide integra um dos seis processos em nome de Crystalsev Comércio e Representações Ltda., julgados neste colegiado, os quais, por terem o mesmo objeto, serão tratados de forma conjunta neste voto.

Assim, refiro-me aos processos nºs 13856.000239/2004-01, 13856.000240/2004-27, 13856.000241/2004-71, 13856.000242/2004-16, 13856.000243/2004-61, 13856.000244/2004-13, os quais, de acordo com as correspondentes decisões de primeira instância, foram formalizados para discutir a não-homologação de compensações pleiteadas pela recorrente, cujo direito creditório alegado diz respeito a suposto saldo credor do PIS relativo a receitas de exportação, apuradas segundo o regime de incidência não-cumulativa, e correspondentes, respectivamente, aos meses de abril, novembro, outubro, dezembro, maio e março, todos do ano de 2003.

Conforme relatórios objeto das decisões recorridas, os créditos do PIS foram calculados em relação a produtos adquiridos com isenção destinados à exportação, bem como em relação a despesas de armazenagem e fretes. Os correspondentes valores foram, contudo, glosados, com a consequente não-homologação das compensações pleiteadas, sob o fundamento de que *“haveria aproveitamento em duplicidade do benefício, tanto na manutenção dos créditos para o fornecedor da interessada, quanto para ela, ao revender as*

mercadorias para o mercado externo, o que caracterizaria novo benefício fiscal sem previsão legal". Ademais, a empresa considerou como receitas de exportação valores não correspondentes aos consignados nas notas fiscais, tais como complementos de preço e variações cambiais, tributáveis pelo PIS.

Inconformada, a recorrente alega, em síntese:

a) que as correspondentes lides não dizem respeito a diferenças nos preços consignados nas notas fiscais (complementos de preço, variações cambiais), mas unicamente à inexistência de direito de crédito na aquisição de mercadorias sem incidência do PIS;

b) que a receita de exportação só deve ser considerada no momento da transferência da propriedade, devendo ser admitidos, até então, os ajustes: variação cambial e apuração do preço da mercadoria a posteriori;

c) que o artigo 3º da Lei 10.637/02, na sua redação original, não trazia óbice à possibilidade de desconto de créditos nas aquisições das comerciais exportadoras;

d) que o disposto no artigo 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/03, segundo o qual o direito de utilizar o crédito não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com fins específicos de exportação, passou a produzir efeitos apenas a partir de 1º/02/2004.

Sobre a alegação de que a lide não englobaria as diferenças de preços consignadas nas notas fiscais, penso diferentemente do i. relator. Quanto às despesas com armazenagem e fretes, de acordo com as planilhas de fls. 29 e 93 do processo 13856.000239/2004-01, tais despesas não foram contabilizadas no ano-calendário de 2003, razão pela qual não há porque se pronunciar a respeito delas, posto que não estão envolvidas no litígio (não há glosa a ser examinada). O mesmo se diga em relação a variações cambiais ou quaisquer outras despesas, também não incluídas na base de cálculo da contribuição no ano de 2003.

Aliás, é isso que se extrai do "*Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal*", onde se vê, notadamente às fls. 5 a 7, que tais glosas não são discutidas em relação ao ano de 2003 (v. fls. 99 a 101 do processo 13856.000239/2004-01).

Passemos, pois, para o exame da lide, o qual, como se vê, é restrito ao aduzido direito creditório do PIS pela aquisição de produtos adquiridos com isenção destinados à exportação.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep (e para a COFINS) foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O cálculo do crédito é realizado mediante a aplicação das mesmas alíquotas específicas para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre referidos custos, despesas e encargos (vide artigo 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). Referidas leis, em seus correspondentes artigo 3º, § 2º, fazem ressalvas ao direito de creditamento em tela.

Assim, não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física (hipótese prevista originariamente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), bem como (e agora incluídas pela Lei 10.865/2004) as quantias despendidas na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, e aqui (isenção), quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição (§ 2º, inciso II, do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Tal alteração normativa, no caso do PIS, **passou a vigor a partir de 1º de agosto de 2004**, conforme artigo 46, inciso IV, da Lei nº 10.865/2004¹, segundo o qual referida alteração passaria a produzir efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, que, no caso, ocorreu em 30/04/2004 (para a COFINS, os efeitos foram a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do artigo 93, inciso I, da Lei nº 10.833/2003²).

A tese sustentada pela defesa se alicerça, exatamente, no argumento de que referida alteração normativa não poderia atingir os fatos geradores em litígio, que, como ressaltado, dizem respeito ao PIS dos meses de abril, novembro, outubro, dezembro, maio e março, **todos do ano de 2003**.

Na primeira versão do voto do i. conselheiro relator, este, relativamente à finalidade da sistemática não-cumulativa do PIS, ressaltou que tal desiderato "*pressupõe para fins de geração de crédito do tributo, a incidência desta [da contribuição], senão econômica, ao menos juridicamente, em etapa anterior, compensando-se assim o valor da contribuição*

¹ **Lei 10.865, de 30/04/2004**

Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ºA 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.

....." (NR)

[...]

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.

² **Lei 10.833, de 29/12/2003**

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;

devida com o montante cobrado na operação anterior, no intuito de incentivar determinados setores da economia, bem como desonerar os contribuintes do efeito cascata impingido pela sistemática cumulativa, de modo a contribuir com a neutralidade tributária”.

Nesta sessão de julgamento, todavia, o i. colega reconsiderou e passou a dar parcial provimento ao recurso sob o fundamento de que, à época da ocorrência dos fatos geradores, inexistia norma expressa que impedisse o aproveitamento dos créditos na apuração do PIS devido relativamente a aquisições de mercadorias por comercial exportadora. Acolheu, portanto, a tese defendida pela reclamante, segundo a qual vedação nesse sentido só teria passado a vigor a partir da edição da Lei nº 10.865/2004.

Pelas razões que passo a expor, peço vênica para discordar.

Primeiramente, entendo que o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais (PIS e COFINS) **pressupõe, efetivamente, a incidência do tributo em etapa anterior**. Exatamente para evitar a incidência em cascata do tributo na cadeia produtiva foi que o legislador criou o regime em tela, por meio do qual viabilizou a compensação da contribuição devida pela própria empresa com a contribuição anteriormente exigida na etapa anterior do ciclo produtivo do bem ou serviço.

Tal entendimento se extrai, primeiramente, da exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002³ – posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002 –, conforme excertos a seguir reproduzidos:

[...]

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

4. Cumpra esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.

*5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos **que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação** – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.*

³ Fonte: http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2002/r020903_em.asp (acesso em 30/08/2012, às 12:00).

Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.

Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

[...]

(grifos e destaques nossos)

Da exposição de motivos da MP nº 66/2002 destacamos o disposto em seu item 2, que é explícito quando se refere à introdução da sistemática de cobrança “*em regime de valor agregado*” – com a compensação do que foi pago na etapa anterior, portanto –, bem como as razões apostas no item 5, e seu correspondente subitem 1, onde o Exmo. Sr. Ministro da Fazenda justifica a criação de um **crédito presumido** para o setor agroindustrial em vista da normalmente significativa aquisição de insumos, por parte dessas empresas, de pessoas físicas, **as quais, por não estarem sujeitas à contribuição, inviabilizam a transferência de créditos (e isso ocorre, precisamente, porque não há o que se transferir)**. Assim, para estimular tal setor e “*minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos*” (já que a empresa, repita-se, não se credita de contribuição pelas aquisições de pessoas físicas), é que foi criado um mecanismo de concessão de crédito **presumido** para a empresa agroindustrial, que, a rigor, nada tem a ver com o regime compensatório da não-cumulatividade (vide § 5º do artigo 3º da MP 66/2002⁴).

Continuando com fundamentos adicionais que me fazem decidir pela impossibilidade de reconhecimento do direito creditório guerreado, chamo atenção para o disposto no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 (**redação original**):

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

⁴ § 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

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.

(grifo nosso)

O artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 relaciona as hipóteses em que não há incidência do PIS. Dentre elas, chamamos atenção para o disposto nos incisos I e III, que contemplam a exportação de mercadorias bem como as vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Na seqüência, temos o preceito de que trata o § 1º, segundo o qual, na hipótese do referenciado dispositivo (artigo 5º), “a pessoa jurídica **vendedora** poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de”: a) dedução da contribuição a recolher (inciso I do § 1º), ou; b) para compensação com outros débitos tributários próprios (inciso II do § 1º).

Como se vê, a possibilidade de desconto de créditos calculados na forma do artigo 3º da lei em evidência, para as hipóteses de que trata o artigo 5º (que, como ressaltado, contempla a não incidência do PIS em relação à exportação de mercadorias e às vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação), é limitada à “**pessoa jurídica vendedora**” (§ 1º), em outras palavras, à pessoa jurídica que vende para “*empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*” (artigo 5º, inciso III).

Assim, seja pela própria natureza do regime da não-cumulatividade do PIS, seja em virtude da vedação legal indireta (posto que a norma, nos casos expressamente enunciados no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, só permite a utilização de crédito pela pessoa jurídica que vendeu à comercial exportadora – e não por esta), é inadmissível aceitar possibilidade em que haja nova utilização de crédito pela comercial exportadora, crédito este já contemplado em relação à empresa que vendeu os produtos à primeira com o fim específico de exportação.

Vale lembrar ainda o disposto no *caput* do artigo 7º da mesma Lei nº 10.637/2002 (abaixo transcrito), que reforçando o entendimento de que o encerramento da cadeia da não-cumulatividade se dá no vendedor à comercial exportadora, exige, da comercial exportadora adquirente de produtos para exportação que não os exportou no prazo de 180 dias, o recolhimento dos tributos não pagos pela empresa vendedora.

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.

Por fim, quanto à inovação legislativa objeto da Lei nº 10.865/2004, que, no § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, inseriu hipótese de vedação ao crédito quando “*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*”, tal dispositivo legal objetivou alcançar as transações realizadas no mercado interno, já que, em relação às empresas comerciais exportadoras adquirentes de produtos destinados especificamente à exportação, a vedação a quaisquer créditos já estava prevista na redação original da Lei nº 10.637/2002, conforme demonstrado.

Uma vez comprovada a impossibilidade de creditamento do PIS por empresa comercial exportadora adquirente de produtos destinados especificamente para exportação, irrelevante qualquer análise adicional concernente à natureza do produto comercializado.

Com essas razões, voto para **negar provimento** ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator