



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

Processo nº 13856.000241/2004-71
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.444 – 3ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria PIS - Créditos - Exportação
Recorrente CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003

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.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 317 a 346), contra o Acórdão 3802-001.198, proferido pela 2ª Turma Especial da 3ª Sejul do CARF (fls. 293 a 311), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003 ()*

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. NATUREZA. COBRANÇA EM REGIME DE VALOR AGREGADO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA QUE ADQUIRIU PRODUTOS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. DESCONTO DE CRÉDITOS DO PIS. IMPOSSIBILIDADE.

O regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep foi criado para evitar a incidência em cascata do tributo na cadeia produtiva, com a cobrança do mesmo de forma agregada. Assim é que foi viabilizada a compensação da contribuição devida pela própria empresa com a contribuição anteriormente exigida na etapa anterior do ciclo produtivo do bem ou serviço.

A possibilidade de desconto de créditos calculados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, para as hipóteses de que trata o artigo 5º, 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 adquirente de produtos com o fim específico de exportação.

A inovação legislativa objeto da Lei nº 10.865/2004 – posterior aos fatos geradores –, 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 [...]", objetivou alcançar unicamente 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.

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.

(*) O Pedido de Ressarcimento contempla somente o mês de outubro de 2003.

Em seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 389 a 394), o contribuinte requer que:

"- seja reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras, com fundamento no artigo 3º da Lei nº 10.637/02, dada a ausência de vedação legal no período compreendido entre as edições da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.865/04;

- alternativamente, seja também reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculado em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras, por expressa previsão legal do artigo 5º, inciso I e § 1º da Lei nº 10.637/02, ao menos até a edição da Lei nº 10.865/04."

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 396 a 403).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, é cediço que o regime da não cumulatividade PIS/Cofins adota a sistemática “base contra base”, ou seja, tributa-se o valor agregado, abatendo-se, em cada etapa da cadeia, a contribuição que incidiu na etapa anterior, para evitar a chamada “tributação em cascata”, como ocorre na sistemática cumulativa. Não havendo incidência na etapa anterior, não há o que ser abatido, a não ser quando o legislador assim o determina, mesmo que parcialmente, como no caso do crédito presumido (daí o nome “presumido”) na produção rural.

Na exportação, conforme já previsto desde a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001 (que institui a imunidade do inciso I do § 2º art. 149 para as contribuições sobre a receita), não há incidência.

Esta exportação, por parte do produtor, pode ser direta ou através de uma comercial exportadora – o que ocorre no caso concreto.

Nestes casos, para o produtor-exportador, há previsão legal expressa de aproveitamento dos créditos a que teria direito, “normalmente”, se a venda fosse no mercado interno (aí, tributada). No caso da contribuição para o PIS/Pasep, isto está no seguinte dispositivo, desde a redação original da Lei nº 10.637/2002:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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, 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.

Simulemos as operações dos incisos I e II, e suas consequências neste seguinte exemplo numérico:

Inciso I: O produtor “A” exporta, diretamente para o exterior, um produto “X”, sendo a Nota Fiscal de saída no valor de R\$ 1.000,00. Não há, decorrente deste aferimento de receita, incidência da contribuição (Zero). O crédito advindo das operações anteriores da cadeia produtiva a que ela teria direito, em decorrência da não-cumulatividade, é de R\$ 75,00. Configura-se a tributação “em cascata” se não é cobrada a contribuição na etapa seguinte ? Não. Então, a regra seria a impossibilidade de aproveitamento deste valor de R\$ 75,00, mas o legislador optou, neste caso (exportação é de interesse do País, daí o esforço para não “exportar tributos”, reduzindo o preço e, assim, aumentando a competitividade no comércio internacional) por permiti-lo, até por outras formas que não seja a simples dedução do valor a recolher decorrente de outras operações, tributadas, quais sejam: a compensação com outros tributos ou até, esgotadas as outras possibilidades e observadas determinados condicionantes, o seu ressarcimento em espécie.

Inciso II: O produtor “A” quer exportar o mesmo produto “X”, mas opta – por razões logísticas ou outras que sejam, por fazê-lo através de uma comercial exportadora (há que sê-lo então, com o fim específico de exportação), e dá saída, suponhamos, pelos mesmos R\$ 1.000,00. Há incidência da contribuição decorrente desta receita ? A lei também diz que não. A comercial exportadora, assim, tem algum crédito advindo da tributação em uma etapa anterior ? Por mais leigo que seja o inquirido, por óbvio dirá que não, então não teria o

legislador por que ter que dizê-lo, pois seria patente o duplo aproveitamento do mesmo crédito, advindo das etapas anteriores à produção do item revendido.

Aí alguém poderia dizer: Se não precisa, por quê o legislador o fez, via Lei nº 10.865/2004, introduzindo inciso II do § 2º do art 3º?

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)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição ...

Para o mercado externo é que não foi. Já havia a vedação “indireta”, como diz o Acórdão recorrido, ao ser admitida a utilização por quem vendeu à comercial exportadora, caracterizando o duplo aproveitamento.

Remete ainda a Turma *a quo* ao art. 7º da Lei nº 10.637/2002 (regramento também presente desde a sua redação original):

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 ...

(...)

§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.

Assim, “nem pagando” a comercial exportadora tem direito ao crédito, pois ele foi garantido a quem lhe vendeu, com o fim específico de exportação (eximindo-se, o vendedor, da responsabilidade pela efetiva exportação, tanto é que ele não tem que estornar o crédito, mantida, assim, a caracterização do duplo aproveitamento).

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Processo nº 13856.000241/2004-71
Acórdão n.º **9303-008.444**

CSRF-T3
Fl. 422

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas