



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

Processo nº 13856.000242/2004-16
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.557 – 3ª Turma
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria PIS - Créditos - Exportação
Recorrente CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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 do contribuinte negado.

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

(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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 324/353), admitido pelo despacho de fls. 458/463, contra o Acórdão 3802-001.199 (fls. 303/321), de 21/08/2012, assim ementado:

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.

Em seu recurso, 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.

Em contrarrazões (fls. 465/467), pugna a Fazenda pelo improvimento do especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que processado.

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 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.

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 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, sendo que no último era igualmente recorrente.

Portanto, sem reparos à r. decisão.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire