



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.000309/2008-43
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.011 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRYSTALSEV COMERCIO E REPRESENTACAO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DIVERGÊNCIA COMPROVADA. CONHECIMENTO.

A dissidência jurisprudencial resta devidamente comprovada, uma vez que, enquanto o paradigma sustenta a impossibilidade de crédito sobre aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para empresas comerciais exportadoras (analisando os PA de 01/2003 a 03/2004), o Acórdão recorrido expressamente reconhece tal direito até janeiro de 2004.

CRÉDITO. PIS/PASEP. BENS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. Empresas comerciais exportadoras podem apurar crédito sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico até janeiro de 2004, sendo vedado tal creditamento a partir de fevereiro de 2004, a teor do disposto no §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran, que não conheceram do recurso. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo da Costa Pôssas, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-004.106**, de 25 de abril de 2017, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO.

Por expressa vedação legal, a empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas de frete e armazenagem para fins de apuração do PIS não-cumulativa.

CRÉDITO. PIS/PASEP. BENS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. Empresas comerciais exportadoras podem apurar crédito sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico até janeiro de 2004, sendo vedado tal creditamento a partir de fevereiro de 2004, a teor do disposto no §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. Tendo o Supremo Tribunal Federal declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, é de se entender que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base na referida lei, corresponde ao faturamento. O que, por conseguinte, cabe afastar da tributação pela Cofins as receitas cambiais ativas.

E, no que tange especificamente às receitas cambiais ativas decorrentes de exportação, conforme decidido pelo STF, quando da apreciação do RE 627.815, devem ser afastadas tais receitas da incidência do Pis/Cofins, em respeito a regra de imunidade preceituada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

DECADÊNCIA. ARTIGO 62, §2º, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não havendo antecipação do pagamento, o prazo de decadência tem como termo "a quo" o primeiro dia do exercício seguinte (artigo 173, I, do CTN), e não do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A demanda origina-se de Auto de Infração lavrado em decorrência de suposta falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para PIS/Pasep nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004, com fundamento nos artigos 1º, 3º e 4º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, além das disposições previstas na Lei nº.10.865/2004.

Após o julgamento do recurso voluntário, não resignada com o acórdão na parte que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial quanto à **possibilidade de creditamento do PIS não-cumulativo em aquisição por comercial exportadora**. Para comprovar o dissídio, colacionou como paradigma o acórdão nº 9303-002.866, proferido pela 3ª Turma da CSRF em 18 de fevereiro de 2014. Defende a Recorrente que a regra estabelecida no artigo 3º, §2º, do inciso II, da Lei nº 10.637/02, incluída pela Lei nº 10.865/04, teria natureza meramente declaratória, o que lhe daria, sob essa análise, eficácia *ex tunc*.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho s/nº, de 15 de setembro de 2017, proferido pela ilustre Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, pois comprovada a divergência jurisprudencial, nos seguintes termos: *“Enquanto o Colegiado a quo entendeu que as empresas comerciais exportadoras podem apurar crédito sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico de exportação até o mês de janeiro de 2004, em sentido oposto, a turma julgadora do Acórdão paradigma reconheceu que a vedação ao creditamento nas aquisições das comerciais exportadoras já era previsto desde a edição do Decreto-Lei nº 1.248/1972”*.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, postulando, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte postula o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional sob os seguintes fundamentos:

(a) a Fazenda Nacional não enfrenta especificamente as razões do acórdão recorrido, pois o voto vencedor motivou-se, ao reconhecer o direito ao creditamento na aquisição de mercadorias para exportação até momento anterior ao período de vigência da Lei n.º 10.833/03 (especificamente o período anterior à vigência dos artigos 6º e 15), na interpretação desse texto legal;

(b) a discussão que norteia a decisão recorrida consiste na aplicação das alterações trazidas pelo artigo 15 da Medida Provisória (“MP”) n.º. 135, de 30 de outubro de 2003, com vigência a partir de 1º de fevereiro de 2004.

(c) a decisão guerreada pela Fazenda Nacional baseia-se na data de vigência expressa da MP n.º. 135/03, convertida na Lei n.º. 10.833/03, qual seja, 1º de fevereiro de 2004, bem como na sua total destituição de norma “meramente interpretativa”, o que lhe afasta tanto a aplicação imediata, quanto os pretendidos efeitos *ex tunc*, como a própria Lei já faz constar expressamente.

(d) no sentido de não se tratar de norma meramente interpretativa, o próprio acórdão paradigma eleito pela Recorrente expõe o entendimento expresso em linha com o quanto exarado no v. acórdão recorrido. Prossegue aduzindo que tanto no v. acórdão recorrido, quanto no próprio acórdão paradigma utilizado pela Recorrente, o entendimento exarado expressamente consignou não se tratar de norma meramente interpretativa, impondo-se a observância do termo inicial de vigência disposto no próprio texto legislativo.

(e) o acórdão paradigma utilizado pela Recorrente sequer analisa suas regras de vigência, ao que também neste ponto não se pode considerar existente ou presente qualquer dissídio jurisprudencial apto a ensejar a via especial.

Da leitura do voto vencedor do acórdão recorrido, verifica-se que o voto vencedor entendeu só haver restrição ao aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS sobre a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação a partir da vigência da MP n.º 135/2003, na data de 01/02/2004. Anteriormente, entendeu a posição vencedora que não haveria vedação ao creditamento, *in verbis*:

[...]

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo quanto à impossibilidade de creditamento de bens adquiridos com o fim específico, antes da publicação da MP n.º 135/2003, ao introduzir o §4º no artigo 6º abaixo transcrito:

§ 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.

Constata-se que a MP nº 135/2003 dispôs em seu artigo 6º o seguinte:

Art. 6o A COFINS 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;

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 O 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.

Referido dispositivo entrou em vigor a partir do primeiro dia do mês seguinte ao que completar o prazo nonagesimal, conforme estabelecido no artigo 68 da referida MP, ou seja, 1º/02/2004, uma vez que esta MP foi publicada em 31/10/2003:

Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I aos arts. 1º a 15 e 23, no primeiro dia do mês seguinte ao em que completar noventa dias da publicação desta Medida Provisória;

O mesmo prazo foi atribuído ao PIS/Pasep, por determinação do artigo 15 da MP nº 135/2003, entrando em vigor na data de 1º/02/2004, conforme a seguir:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 2002, o disposto no inciso I do § 3o do art. 1o, nos incisos VI e VII do caput e § 10 do art. 3o, nos §§ 3o e 4o do art. 6o e nos arts. 7o e 8o.

Tais dispositivos foram repetidos na Lei nº 10.833/2003, resultado da conversão da MP nº 135/2003, com vigência reafirmada para 1º/02/2004, conforme dispôs o artigo 93 a seguir transcrito:

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;

Depreende-se assim, que a introdução do prazo nonagesimal para o §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, norma esta inexistente no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 (o qual corresponde ao 6º da Lei nº 10.833/2003) indica se tratar de uma alteração legislativa restritiva das hipóteses de desconto de créditos e não apenas uma norma interpretativa.

Corroborando este entendimento, a introdução da vedação prevista no §2º, inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, pela Lei nº 10.865/2004 (publicada em 30/04/2004), com vigência a partir de 1º/08/2004, de creditamento sobre bens adquiridos não sujeitos ao pagamento das contribuições, que inclui a situação dos bens adquiridos com o fim específico (situação de não incidência prevista nos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003), indicando que a regra geral de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento também não possuía vedação anteriormente à introdução do inciso II do §2º do artigo 3º das referidas leis acima, conforme abaixo transcrito:

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:

I de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

[...]

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.

Conclui-se, portanto, que o creditamento sobre a aquisição com o fim específico para o PIS/Pasep era possível até janeiro/2004, quando veio a alteração legislativa, vedando tal creditamento, nos termos do §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, com vigência a partir de 1º/02/2004 e aplicado ao PIS/Pasep pelo artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

[...]

De outro lado, no acórdão paradigma n.º 9303-002.866, entendeu que a vedação ao creditamento pelas comerciais exportadoras já existia desde o Decreto-lei 1.248, pois as operações com elas realizadas são integralmente desoneradas desde que cumprido o objetivo central, isto é, a exportação. Para o posicionamento adotado no acórdão n.º 9303-002.866 foram irrelevantes as alterações posteriormente introduzidas na legislação, embora as analise para chegar a essa conclusão, *in verbis*:

[...]

Nos autos, claramente debatem-se duas teses. A primeira, perfilhada pela DRJ e pela Câmara recorrida, 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. Para os que acompanham esse entendimento o direito de crédito é, e sempre foi, apenas daquelas empresas que lhes venderam o produto a ser exportado.

A outra corrente, defendida no voto paradigma, considera que a restrição só veio com a edição da Lei 10.865 cujo art. 21 alterou os arts. 3º das Leis 10.637 e 10.833. Ela somente foi publicada em 30 de abril de 2004 e sua vigência tem início em 1º de maio de 2004 para a COFINS e em 1º de agosto do mesmo ano para o PIS por força da disposição dos seus arts. 46 e 49.

Necessário de início deixar registrado que não concordo com as razões expendidas no voto proferido na primeira instância, para quem:

a regra estabelecida pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002, incluída pela Lei n.º 10.865, de 2004, tem natureza meramente declaratória, portanto com eficácia *ex tunc*, aplicando-se inclusive aos eventos ocorridos anteriormente à sua edição.

É que, como sabem todos, a regra é que a lei valha para frente, apenas retroagindo quando seja expressamente interpretativa (CTN, art. 106, I). E o ato legal editado em 2004 não tem esse requisito. Ao contrário, ele claramente afirma que suas disposições valem a partir de sua publicação e abre nos artigos mencionados algumas exceções. Elas não alcançam, porém, o seu art. 21.

Destarte, a se admitir que suas disposições se aplicam à situação ora em análise – empresas comerciais exportadores adquirindo bens com o fim específico de exportação – forçoso é concluir, como o fez o Conselheiro Gilson no voto paradigma: as restrições começam a valer apenas nas datas ali especificadas.

É com essa aplicação, porém, que não concordo.

Com efeito, diz o malsinado artigo 21 da Lei 10.865 na parte em que altera o art. 3º da Lei 10.833:

§ 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.

Não há aí, pois, expressa referência às empresas comerciais exportadoras. E nem poderia, a meu sentir, ser diferente, pois nenhuma alteração se processara na natureza jurídica das operações por elas realizadas que antes autorizasse e depois, não, a tomada dos créditos.

Com efeito, ou os créditos sempre foram possíveis ou sempre foram impossíveis, destinando-se, nesse último caso, a alteração promovida pela Lei 10.865 a hipóteses outras. Nessa linha, chama a atenção a concordância gramatical empregada no texto legal: são os bens ou serviços – e não as aquisições – que não são sujeitos (e não sujeitas) ao pagamento.

Parece-me, portanto, que a disposição legal está direcionada a situações em que um dado bem ou serviço isento vem a ser revendido – no mercado interno – ou é utilizado como insumo na produção de outro que igualmente não é alcançado pelas contribuições. Não é o caso das comerciais exportadoras quando exportam os bens adquiridos com esse fim específico.

Esse argumento é reforçado pelo fato de a disciplina das referidas comerciais exportadoras já estar toda nas leis instituidoras da não-cumulatividade.

Deveras, já dispunham as leis 10.637 e 10.833, em seus arts. 5º e 7º:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 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

Ou seja, nas operações realizadas com comerciais exportadoras:

a) não é tributada a receita da venda com o fim específico de exportação;

b) a empresa vendedora pode descontar créditos sobre as aquisições dos bens revendidos e dos insumos aplicados na sua produção como outra qualquer;

c) a empresa comercial exportadora, desde que efetivamente exporte dentro dos cento e oitenta dias a partir das aquisições, nem está sujeita ao pagamento das contribuições nem tem direito a crédito relativamente às aquisições com o fim específico.

A disciplina estabelecida nos parágrafos do art. 7º acima, voltada às situações em que não ocorre a exportação nos cento e oitenta dias seguintes à aquisição, apenas corrobora o entendimento que sobre as comerciais exportadoras sempre se teve desde edição do Decreto-lei 1.248: as operações com elas realizadas são integralmente desoneradas desde que cumprido o objetivo central, isto é, a exportação. Só por isso é que paga ela todos os tributos antes afastados quando não faz a exportação naquele prazo.

Mas também por isso nenhuma disciplina adicional se mostra necessária, a menos que se pretenda que a comercial exportadora, além de nada pagar, ainda pudesse receber, qual “incentivo fiscal” não expressamente previsto em lei, alguma parcela sobre a qual nada despendeu. Desnecessário até dizer, tal possibilidade contrariaria frontalmente o texto da Constituição Federal (art. 150, § 6º).

[...]

Não se verifica a comprovação da divergência jurisprudencial.

No acórdão recorrido, o posicionamento vencedor entendeu que haveria o direito ao aproveitamento dos créditos, sobre a aquisição de bens com o fim específico de exportação, pelas comerciais exportadoras pois a proibição legislativa deu-se tão somente a partir de 01/02/2004, com a entrada em vigor da MP nº 135/2004, ao introduzir o §4º em seu art. 6º.

Ocorre que, o acórdão paradigma, ao analisar a possibilidade de creditamento considerou suficiente as disposições contidas no Decreto-lei 1.248/72, sequer adentrando à análise das alterações legislativas posteriormente introduzidas no ordenamento jurídico. Assim, não se vislumbra o dissídio interpretativo da mesma legislação, mas sim chegou à conclusão diversa do recorrido, apoiando-se em legislação também distinta daquela debatida nestes autos.

Para que restasse comprovada a divergência jurisprudencial, entende-se seria necessária a juntada de paradigma que expressamente se manifestasse sobre os efeitos, se norma interpretativa ou não - da publicação da MP nº 135/2004, com a introdução do §4º, no art. 6º da

Lei nº 10.833/2003. Não se verificando esse enfrentamento no paradigma, não há divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, não se conhece do recurso especial da Fazenda Nacional

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão de recurso voluntário no que tange ao direito ao creditamento de PIS sobre os bens adquiridos de terceiros pela Contribuinte com o fim específico de exportação.

Aduz que há vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, incluída pela Lei nº 10.865, de 2004, com natureza meramente declaratória, portanto com eficácia *ex tunc*, aplicando-se inclusive aos eventos ocorridos anteriormente à sua edição.

No já citado Termo de Encerramento Fiscal, constata-se que a fiscalização procedeu à glosa de créditos descontados pela Recorrente em relação as operações de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação no período compreendido de dezembro de 2002 a janeiro de 2004.

Concorda-se, com relação ao mérito, com os fundamentos trazidos pelo voto do Nobre Conselheiro Paulo Guilherme Derouled, designado para redigir o voto vencedor, nos seguintes termos:

[...]

[...]

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo quanto à impossibilidade de creditamento de bens adquiridos com o fim específico, antes da publicação da MP nº 135/2003, ao introduzir o §4º no artigo 6º abaixo transcrito:

§ 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.

Constata-se que a MP nº 135/2003 dispôs em seu artigo 6º o seguinte:

Art. 6º A COFINS 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;

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 O 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.

Referido dispositivo entrou em vigor a partir do primeiro dia do mês seguinte ao que completar o prazo nonagesimal, conforme estabelecido no artigo 68 da referida MP, ou seja, 1º/02/2004, uma vez que esta MP foi publicada em 31/10/2003:

Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I aos arts. 1º a 15 e 23, no primeiro dia do mês seguinte ao em que completar noventa dias da publicação desta Medida Provisória;

O mesmo prazo foi atribuído ao PIS/Pasep, por determinação do artigo 15 da MP nº 135/2003, entrando em vigor na data de 1º/02/2004, conforme a seguir:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto no inciso I do § 3º do art. 1º, nos incisos VI e VII do caput e § 10 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º e nos arts. 7º e 8º.

Tais dispositivos foram repetidos na Lei nº 10.833/2003, resultado da conversão da MP nº 135/2003, com vigência reafirmada para 1º/02/2004, conforme dispôs o artigo 93 a seguir transcrito:

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;

Depreende-se assim, que a introdução do prazo nonagesimal para o §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, norma esta inexistente no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 (o qual corresponde ao 6º da Lei nº 10.833/2003) indica se tratar de uma alteração legislativa restritiva das hipóteses de desconto de créditos e não apenas uma norma interpretativa.

Corroborando este entendimento, a introdução da vedação prevista no §2º, inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, pela Lei nº 10.865/2004 (publicada em 30/04/2004), com vigência a partir de 1º/08/2004, de creditamento sobre bens adquiridos não sujeitos ao pagamento das contribuições, que inclui a situação dos bens adquiridos com o fim específico (situação de não incidência prevista nos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003), indicando que a regra geral de

aquisição de bens não sujeitos ao pagamento também não possuía vedação anteriormente à introdução do inciso II do §2º do artigo 3º das referidas leis acima, conforme abaixo transcrito:

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:

I de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

[...]

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.

Conclui-se, portanto, que o creditamento sobre a aquisição com o fim específico para o PIS/Pasep era possível até janeiro/2004, quando veio a alteração legislativa, vedando tal creditamento, nos termos do §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, com vigência a partir de 1º/02/2004 e aplicado ao PIS/Pasep pelo artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

[...]

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênha para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada **quanto ao conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, referente à “à **possibilidade de creditamento do PIS em aquisição por Comercial Exportadora**, conforme passarei a explicar.

A norma, cuja interpretação teria sido dada de forma divergente, está contida no art. 3º, parágrafo 2º, inciso II c/c art. 5º, inciso I, todos da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004.

Para comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº **9303-002.866**. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:

PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. CRÉDITOS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Nas operações típicas que realizam, isto é, quando adquirem mercadorias com o fim específico de exportação nos termos do decreto-lei 1.248/72, **as empresas comerciais exportadoras não têm direito a crédito com respeito às contribuições PIS e COFINS** apuradas segundo o critério da não cumulatividade. Nessas operações, são as empresas vendedoras que têm direito ao crédito relativo às aquisições de insumos empregados nos produtos vendidos à comercial exportadora, nos termos dos arts. 5º e 7º da Lei 10.637, de 2002.

No Acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que as empresas comerciais exportadoras podem apurar crédito sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico de exportação até o mês de janeiro de 2004.

Em sentido oposto, a Turma julgadora do Acórdão paradigma reconheceu que a vedação ao creditamento nas aquisições das comerciais exportadoras já era previsto desde a edição do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Veja-se trecho do voto vencedor:

“Conclui-se, portanto, que o creditamento sobre a aquisição com o fim específico para o PIS/Pasep era possível até janeiro/2004, quando veio a alteração legislativa, vedando tal creditamento, nos termos do §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, com vigência a partir de 1º/02/2004 e aplicado ao PIS/Pasep pelo artigo 15 da Lei nº 10.833/2003”.

Dessa forma, resta claro que a dissidência jurisprudencial foi devidamente comprovada. Enquanto o **paradigma** sustenta a impossibilidade de crédito sobre aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para empresas comerciais exportadoras (analisando os PA de 01/2003 a 03/2004), o Acórdão **recorrido** expressamente reconhece tal direito até janeiro de 2004.

Portanto, entendo ser possível estabelecer a divergência jurisprudencial alegada e, voto por **conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

