



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10840.904467/2010-72  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.992 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 8 de abril de 2024  
**Recorrente** CRYSTALSERV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COMERCIAL EXPORTADORA.

São empresas que têm como objetivo social a comercialização, podendo adquirir produtos fabricados por terceiros para revenda no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial.

NÃO-CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de maio de 2004, é vedado às empresas comerciais exportadoras aproveitar os créditos relativos aos insumos adquiridos para fins de exportação, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, combinado com art. 15, III, todos da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Oswaldo Goncalves de Castro Neto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.992 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 10840.904467/2010-72

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo sujeito passivo, em face do Acórdão nº 3302-011.452, de 23 de agosto de 2021, cuja ementa abaixo reproduzo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. ANÁLISE DO CRÉDITO. DETALHAMENTO. ENDEREÇO ELETRÔNICO. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. REJEIÇÃO.

Rejeita-se a alegação de cerceamento de defesa e nulidade, se o despacho decisório recorrido consigna que as informações complementares da análise do crédito correspondente constam no endereço eletrônico desta Secretaria.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO.

Não provada violação às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, rejeita-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório eletrônico.

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 da Cofins não-cumulativa..

O sujeito passivo alega, em brevíssima síntese, divergência de interpretação da legislação tributária referente ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais sobre despesas de frete e armazenagem nas operações de venda de empresas comerciais exportadoras.

O recurso especial foi admitido e a Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo, a matéria foi prequestionada e identifico a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o de nº 3402-009.140. Sendo assim, passo à análise de mérito.

### Mérito

O acórdão recorrido definiu que a empresa comercial exportadora não pode apurar créditos vinculados à mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, tampouco referente a quaisquer encargos e despesas vinculadas à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Já o Acórdão nº 3402-009.140, entendeu de forma diversa. Afirmou que a vedação do mencionado ditame legal se restringe aos custos com a aquisição direta da mercadoria destinada à exportação, não abrangendo os custos e despesas indiretas, devendo tais créditos serem aproveitados na forma do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Portanto, o cerne da questão é definir se a vedação prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, os encargos e despesas vinculadas à receita de exportação da empresa comercial exportadora, ou fica restrita aos custos de aquisição das mercadorias exportadas.

Para enfrentar essa celeuma, é de bom alvitre uma rápida passagem histórica sobre o nascimento da não-cumulatividade dessas exações.

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, sem restrições ao direito de se apropriar créditos, foi elevada à categoria de princípio constitucional em 01/01/2004, com a inclusão do parágrafo 12 no art. 195 da CF/88, por meio da Emenda 42/03.

Implementar efetivamente a não-cumulatividade para essas contribuições implica tributar apenas o valor que é agregado ao longo de uma cadeia produção-consumo.

Dentre os diversos métodos de tributação do valor agregado existentes, o Poder Executivo elegeu o método indireto subtrativo na própria exposição de motivos que acompanhou a proposta que resultou na edição da MP 135/03, eleição essa avalizada mais tarde pelo Poder Legislativo ao convertê-la na Lei 10.833/03.

Indireto subtrativo é o método segundo o qual o valor do tributo devido é resultado da diferença entre o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as vendas e o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as compras.

Em um primeiro momento, foi criada a Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, mediante a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, a qual veio a ser convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Atendida a anterioridade mitigada (90 dias), a nova forma de incidência passou a ser aplicada para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/12/2002.

Posteriormente, estendeu-se a não-cumulatividade para a Cofins, por meio da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, que veio a ser convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Considerando-se a anterioridade nonagesimal, a Cofins não-cumulativa passou a ser aplicada para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/2004.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - instituidoras da cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS -, ambas no art. 3º, prevêm a possibilidade de o contribuinte calcular créditos em relação ao valor da aquisição de insumos, valendo-se das mesmas alíquotas aplicáveis na determinação dos débitos sobre o valor do faturamento.

Como dito alhures, a sistemática de apuração das contribuições no regime não-cumulativo consiste em permitir ao sujeito passivo descontar, da contribuição apurada, créditos referentes à aquisição de mercadorias e/ou insumos e outros encargos e despesas, previstos em lei, relacionados às atividades desenvolvidas pela Pessoa Jurídica.

Ressalte-se que as operações praticadas pela pessoa jurídica que permitem a constituição de créditos da não-cumulatividade são apenas as que estão estritamente especificadas na legislação tributária, não sendo permitido o creditamento sobre aquisição de bens ou serviços que não tenha previsão legal, mesmo havendo incidência tributária de PIS e Cofins quando de sua aquisição.

Até 31/07/04, era irrelevante saber se o valor dos insumos adquiridos estava ou não sujeito às incidências desses tributos, na hipótese de aquisição de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Entretanto, a contar de 01/08/04, a Lei 10.865/04, alterando substancialmente o § 2º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados. Com efeito, essa vedação atingiu, indistintamente, os insumos não tributados e os sujeitos à alíquota zero e, parcialmente, os isentos.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, o primeiro ponto a ser analisado diz respeito às atividades da recorrente. O fisco entende que são típicas de “empresas comerciais exportadoras”, no entanto, o contribuinte não se considera como tal.

A meu sentir é se suma importância conhecermos o que vem a ser uma “empresa comercial exportadora”.

As micro e pequenas empresas brasileiras nos últimos anos vem obtendo um aumento em suas exportações que, mesmo sendo em termos absolutos ainda pequeno, já demonstra uma maior vontade por parte de seus empresários a aumentar suas vendas com o mercado externo. Muito se deve às atitudes tomadas pelo governo com a criação de meios que facilitam e desburocratizam os processos necessários para tal feito.

Não se pode olvidar que essas empresas possuem uma certa dificuldade em atuar no mercado internacional, muitas vezes por não possuírem estrutura logística, departamento capacitado ou até mesmo pela dificuldade ao acesso dos programas de incentivo à exportação do governo e de iniciativas privadas, podendo, portanto contar com o trabalho realizado pelas *trading companies* e comerciais exportadoras. Como isso funciona?

Ao receber um pedido de exportação de mercadorias de sua produção, por muitas vezes a empresa fabricante não está preparada ou não tem condições de exportá-lo, por qualquer motivo. A empresa produtora poderá optar por não efetuar exportações diretamente, utilizando uma terceira empresa para processar suas vendas ao exterior. A modalidade de exportação através de uma terceira empresa se chama “Exportação Indireta”, ou “Exportação via Interveniente”, e tem um tratamento especial, que vamos aqui tratar.

A empresa produtora efetua, então, a venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, a uma empresa comercial, que se encarregará de exportá-la, atuando como interveniente na operação.

Portanto, a operação de exportação indireta consiste na venda de produtos destinados à exportação, os quais saem do estabelecimento industrial ou comercial para empresas comerciais exportadoras, *trading companies* ou qualquer outra empresa habilitada a operar com o comércio exterior.

A exportação indireta via empresas comerciais exportadoras, têm tratamento tributário diferenciado e as vendas realizadas para elas têm caráter de exportação direta. Dessa forma, o produtor/exportador conta com isenção de impostos e deixa de ter qualquer responsabilidade sobre a continuidade da operação. Além desse benefício, cito as seguintes vantagens:

- a) Gasto reduzido na comercialização do produto;

- b) Eliminação da pesquisa de mercado;
- c) Eliminação dos procedimentos burocráticos e seus custos, já que a documentação se resume à Nota Fiscal;
- d) Redução de riscos comerciais e de movimentação da mercadoria no exterior;
- e) Redução do custo financeiro decorrente das vendas a prazo, já que, via de regra, as comerciais exportadoras compram à vista; e
- f) Dedicção exclusiva à produção.

Até pouco tempo, a empresa comercial exportadora e a trading companies se confundiam. Com o passar dos tempos, a União Federal permitiu que outras empresas tenham características típicas de comercial exportadora, proporcionando um registro equivalente no momento em que seja realizada a primeira exportação ao exterior. Neste momento, as figuras de comercial exportadora e trading se dissociaram.

Uma trading company deve ser constituída com base no Decreto-Lei nº 1.248/72, devendo obrigatoriamente ser S/A, ter capital social mínimo equivalente a 703.380 UFIR e obter registro especial para operar como trading na SECEX/MICT e SRF/MF.

Por sua vez, uma empresa comercial exportadora tem sua constituição regida pela mesma legislação utilizada na abertura de qualquer empresa comercial ou industrial para operar no mercado interno, sem nenhuma exigência quanto a sua natureza, capital social ou registro especial.

As empresas comerciais exportadoras e as trading companies atuam como intermediárias na representação e comercialização de produtos entre Brasil e outros países. Têm como objetivo social a comercialização, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial. Essas empresas proporcionam um grande fomento na área de comércio exterior, tanto no que se diz respeito aos trâmites legais de exportação, quanto no estudo de mercados, viabilidade econômica e a inserção de produtos de interesse para os mais variados mercados.

Com essa pequena noção sobre “empresa comercial exportadora”, me atrevo a enfrentar o caso em epígrafe, e passo a analisar a aplicação das regras do PIS e COFINS não cumulativos no que concerne às empresas comerciais exportadoras.

Não se pode olvidar que as receitas referentes às operações de exportação gozam de tratamento privilegiado, sobre as quais não incidem a contribuição para o PIS e a COFINS, em consonância com o disposto no art. 149 da Constituição Federal.

A legislação que instituiu o regime de apuração não-cumulativo para o PIS e para a COFINS dispõe e relaciona as receitas não sujeitas à incidência das contribuições, quais sejam: receitas da exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Apesar das pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em

relação às despesas e encargos incorridos para o auferimento da receita da exportação (desde que estas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno.

Para a empresa comercial exportadora existe vedação legal expressa 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 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.**

.....

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.

Não obstante, devemos tomar cuidado com as datas de vigência das modificações trazidas pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.856/2004, pois para a COFINS, a vedação acima retratada vale a partir de 01/02/2004, enquanto para o PIS, vale a partir de 01/05/2004.

No mesmo sentido, a título ilustrativo, esta E. Turma decidiu nos acórdãos 9303-006.025, de 30/11/2017, 9303-008.444, de 16/04/2019, e 9303-008.553, de 14/05/2019, em que a mesma empresa também era parte.

### Conclusão

Por todo exposto, conheço do recurso especial do sujeito passivo e negou provimento.

É como voto

*(documento assinado digitalmente)*

Gilson Macedo Rosenberg Filho