



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.726279/2011-10
ACÓRDÃO	9303-015.626 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	MULTIGRAIN COMERCIO LTDA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3402-009.129, de 22 de setembro de 2021, assim ementado:

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comportam duas espécies: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se adquirida a mercadoria com fim específico de exportação, ainda que não remetida diretamente a embarque ou recinto alfandegado, mas desde que permaneçam na Empresa Comercial Exportadora ou mesmo nas dependências de terceiros, pelo prazo previsto no art. 9º, da Lei nº 10.833/03, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

Inteligência da Solução de Consulta COSIT nº 80/2017.

CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer que a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, abrange apenas as despesas com a aquisição da mercadoria com fim específico de exportação, de modo que deverá a DRF realizar

novo Despacho Decisório avaliando os créditos requeridos pela Contribuinte, na forma do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.123, de 22 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.726296/2011-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Alega a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido esposou o entendimento de que o § 4º do art. 6º da Lei 10.833/2003 apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora, mas que os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, podem ser aproveitados, indicando como paradigmas ao Acórdãos nº 3201-008.927 e 3201-007.508.

Em síntese, alega que:

- a decisão recorrida não apresentou fundamentos suficientes para afastar a aplicação da vedação estabelecida no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03;
- a redação do disposto no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 é clara ao mencionar a vedação à apuração de “créditos vinculados à receita de exportação”, o que, a toda a evidência, abrange os demais dispêndios elencados nos incisos (III a XI) do art. 3º, e não somente as mercadorias em si;
- a vedação ao crédito do PIS/COFINS para empresas comerciais exportadoras, conforme estipulado no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, deveria ser aplicada;
- todas as exportações realizadas pela empresa foram feitas como comercial exportadora, e que, portanto, a interessada não tinha direito aos créditos pleiteados;
- a legislação claramente impede a utilização dos créditos pelas empresas comerciais exportadoras que adquiram mercadorias com o fim específico de exportação.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 1003/1010.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em que sustentou, em síntese, que:

- a Fazenda Nacional não impugnou especificamente os fundamentos do acórdão recorrido, o que é um requisito essencial para a admissibilidade do recurso, levando à preclusão consumativa e à "coisa julgada" administrativa, impedindo a revisão dos fundamentos que não foram objeto de recurso;
- suas atividades incluem a comercialização no mercado interno e externo, e que, para essas atividades, incorreu em despesas e custos que geram direito a crédito do PIS e da Cofins, nos termos dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, inclusive para empresas com atividades de exportação;
- a vedação do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 não se aplica às suas operações, pois não atua como uma comercial exportadora que adquire mercadorias com o fim específico de exportação;
- tem direito ao crédito de PIS e Cofins referente às despesas com frete e armazenagem, uma vez que arca com o ônus das contribuições.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do Conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisados face ao argumento da Contribuinte no tocante à ausência de impugnação específica da Fazenda Nacional quanto aos fundamentos do acórdão recorrido.

Alega a Recorrida ter a Fazenda Nacional deixado de cumprir com os requisitos essenciais à admissibilidade do Recurso Especial por “(i) ausência de apresentação da íntegra dos acórdãos paradigmas; (ii) ausência de efetivo cotejo analítico e efetiva indicação de legislação interpretada de forma divergente; e (iii) ausência de impugnação específica ao fundamento utilizado pelo v. acórdão recorrido para dar parcial provimento ao recurso voluntário da Recorrida.”

O argumento de inadmissibilidade por ausência de apresentação da íntegra dos acórdãos paradigmas não merece prosperar, haja vista o disposto nos §§ 9º e 11 do art. 118 do RICARF a permitir a apresentação de cópia de publicação de até duas ementas, ou a sua reprodução, na íntegra, no corpo do recurso, admitindo-se a sua reprodução parcial, desde que o trecho omitido não venha a alterar a interpretação ou o alcance da decisão.

A própria recorrida reconhece que no “presente caso, a Fazenda Nacional limita-se a transcrever as ementas no corpo do recurso, deixando de anexar os acórdãos paradigmas”.

Ou seja, a recorrida reconhece ter a Fazenda Nacional cumprido a exigência regimental quanto à indicação dos paradigmas.

Também não merece prosperar o argumento de inadmissibilidade do recurso especial por “ausência de efetivo cotejo analítico e efetiva indicação de legislação interpretada de forma divergente”.

Entende a recorrida que “para demonstrar a divergência, não basta apenas comprovar que os acórdãos tratam sobre o mesmo assunto, mas também deve ser demonstrado em qual momento se deu a divergência” e que a reprodução da ementa e de pequeno trecho do voto condutor, sem a indicação dos argumentos que levaram às conclusões indicadas como divergentes não cumpre o requisito previsto no §8º do art. 118 do RICARF.

Alega que a decisão recorrida teve por fundamento o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n.º 674, fundamento este que não integra as decisões indicadas como paradigma.

Ao contrário do afirmado pela Contribuinte, o acórdão recorrido não teve o Tema n.º 674 por fundamento para o reconhecimento parcial do crédito, embora seja citado em duas passagens no voto da relatora de piso:

Especificamente sobre as contribuições sociais – v.g. PIS e COFINS, o STF, em repercussão geral (RE 759.244/SP – tema 674, DJ 25/03/2020), analisou o alcance da imunidade do § 2º, do art. 149, da CF, fixando a seguinte tese: “*A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária*”.

(...)

Sendo certo que tal imunidade alcança também as exportações indiretas, por comerciais exportadoras e *trading company*, conforme já definiu o STF no julgamento do RE 759.244/SP, em 25/03/2020, ao qual se atribuiu os efeitos de repercussão geral (tema 674), resultando na fixação da seguinte tese: “*A norma*

imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária”.
(destaques do original)

Como se verifica, a menção à Tese fixada no julgamento do Tema 674 serviu apenas para reforçar o argumento da imunidade tributária aplicada às receitas decorrentes de exportação. A tese fixada não faz qualquer menção aos custos vinculados à exportação.

Desta forma não se apresenta a utilização de fundamentos autônomos e distintos entre os acórdãos paragonados, sendo certo que todos eles utilizam a mesma fundamentação.

Tendo a Fazenda Nacional se insurgido quanto ao reconhecimento do direito ao crédito dos custos indiretos de exportação pelo acórdão recorrido e apresentado argumentação fundamentada em trechos dos votos condutores dos acórdãos paradigmas, entendo ter ela cumprido o requisito regimental.

Por fim, não merece guarita a oposição da Recorrida à admissibilidade do Recurso Especial por ausência de impugnação específica ao fundamento utilizado na decisão recorrida para dar parcial provimento ao seu recurso.

Sustenta que o recurso especial deixou de impugnar especificamente os fundamentos do acórdão recorrido, limitando-se a reproduzir trechos da decisão da DRJ.

A reprodução dos trechos da decisão da DRJ caracteriza a oposição aos fundamentos utilizados na decisão recorrida.

Desta forma, voto pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

Cinge-se a matéria submetida à apreciação da possibilidade de reconhecimento do direito ao crédito da contribuição não-cumulativa, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, quanto aos serviços portuários (armazenagem e frete na operação de venda).

Cumprido esclarecer, antes de adentrar na análise do mérito, que após passar a integrar esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e realizar nova análise e reflexão acerca da matéria ora tratada, revi e alterei o posicionamento anteriormente adotado ao integrar a 2ª Turma da 4ª Câmara desta 3ª Seção consignado no Acórdão n.º 3402-010.414.

Passando ao mérito, a matéria já foi analisada neste Colegiado, sendo consolidada a posição no sentido pretendido pela Recorrente, conforme ementa do Acórdão n.º 9303-014.990 quanto ao tema:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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.

Do voto vencedor, prolatado pelo i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, trago à colação as razões de decidir que adoto como se minhas fossem:

“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:

(...)

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.”

Com estes fundamentos, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para fins de negar o direito creditório relativo à contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa