



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.726282/2011-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.136 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2021
Recorrente MULTIGRAIN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

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, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

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 abrangendo 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 3402-009.133, de 22 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.726271/2011-45, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de PIS Não-Cumulativa-Exportação (associado a Declarações de Compensação), do 3º trimestre de 2008, no valor de R\$652.947,25.

A autoridade administrativa proferiu despacho decisório, mediante o qual indeferiu o Pedido de Ressarcimento da contribuição para a PIS no regime não-cumulativo – exportação e, conseqüentemente, não homologou as declarações de compensação a ele vinculadas. O Despacho tem, em síntese, a seguinte ementa:

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos das contribuições para o PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na forma do disposto nos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente às compras realizadas com o fim específico de exportação, inclusive em relação às despesas de frete, armazenagem, aluguel, energia elétrica, depreciação de maquinários e outras assemelhadas, por expressa disposição legal contida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais:

Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º ao 3º, art. 5º;

Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º ao 3º, art. 5º, art. 6º, § 4º c/c art. 15, inciso III.

Pedido de Ressarcimento indeferido.

A Contribuinte apresentou pedido de reconsideração e, posteriormente, manifestação de inconformidade alegando, em síntese:

(i) a regra para aplicação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03 é objetiva, na medida em que expressamente dirige a vedação ao direito de crédito às empresas comerciais exportadoras. Assim, a regra em referência não se aplica à Recorrente que, à época dos fatos geradores que originaram o direito de crédito em relação ao PIS e a COFINS, era uma simples exportadora, não possuindo condição de empresa comercial exportadora;

(ii) ainda que pudesse ser cogitada a condição da Recorrente como comercial exportadora, a vedação prevista pelo §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 abrange somente as despesas de aquisição da mercadoria com fim específico de exportação. Nesse mesmo sentido, o art. 42, §2º da IN 900/08 e o art. 21 da IN 600/05 (normas vigentes à época dos fatos geradores). Assim, não há nenhuma vedação para apropriação de créditos de PIS e COFINS em relação às despesas incorridas com custos indiretos; tais como o frete, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que originaram o direito de crédito do PIS e da COFINS objeto do pedido de ressarcimento que originou o presente processo administrativo; e, por fim,

(iii) a regra prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 apenas se aplica às operações de aquisição de mercadorias que tenham sido praticadas com o fim específico de exportação. No presente caso, as mercadorias adquiridas pela Recorrente não têm fim específico de exportação, uma vez que, muito embora elas sejam exportadas, a mercadoria é remetida antes para armazéns gerais, onde passam por processos de seleção, secagem, afastando o fim específico de exportação, definido pelo Decreto 1.248/72 e pelas INs nº 600/05 e 900/08.

Ato contínuo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, fundamentando, em resumo, que:

(i) a contribuinte atua como comercial exportadora, o que justifica a vedação aos créditos pleiteados de PIS. Aduz que seria irrelevante o fato da Impugnante ter ou não registro de comercial exportadora na ocasião dos fatos geradores, sendo suficiente que ela atuasse como empresa exportadora;

(ii) o § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins de forma a impedir, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, como também, a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação, relacionados nos incisos dos art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03; e

(iii) de acordo com o explanado na da Solução de Consulta Cosit nº 80/2017, para fins de PIS e Cofins, é possível que as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação permaneçam na Empresa Comercial Exportadora, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado. Assim, o fim específico de exportação, à luz

da legislação do PIS e da COFINS, estaria caracterizado nas operações da contribuinte.

O Acórdão, ora recorrido, possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2008

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

A empresa comercial exportadora possui 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.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a custos, despesas e outros encargos por conta da aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para apurar de PIS e COFINS no regime não-cumulativo vinculados à receita de exportação, ex vi o disposto no parágrafo 4º do art. 6º, e inciso III do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. FORMAÇÃO DE LOTES PARA FINS DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR. ISENÇÃO DE PIS E COFINS RELATIVAMENTE À OPERAÇÃO DE VENDA.

São isentas de PIS e COFINS as vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A não observância, contudo, da exigência de remessa dos produtos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, não possui o condão de afastar a referida isenção nos casos em que se efetivou a exportação para o exterior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão, a contribuinte apresentou Recurso, pugnando pelo provimento do recurso e deferimento do pedido de ressarcimento com a consequente homologação integral das compensações a ele vinculadas.

Em síntese, antes de abordar as razões de reforma da decisão recorrida, a Recorrente discorre sobre a legislação do PIS e da COFINS vigente à época do protocolo do pedido de ressarcimento. No mérito alega a inaplicabilidade da vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 à Recorrente porque (i) não atua como comercial exportadora, (ii) não adquire mercadoria com fim específico para exportação; e (iii) os seus créditos pleiteados não estão vinculados à receita de exportação.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

Mérito

O cerne da questão trata da interpretação a ser dada ao § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, assim como delimitar os requisitos para tornar plena a vedação ao crédito nele contida. Assim, abaixo transcrevo o dispositivo e seus parágrafos, *in verbis*:

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 residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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.

(grifou-se)

Da leitura do dispositivo acima citado, é indubitável que o legislador, visando fomentar as exportações, previu a não incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes de exportação, seja de forma direta ou indireta (por comercial exportadora com fim específico de exportação). Manteve, outrossim, em nome do princípio da não cumulatividade, a possibilidade de aproveitamento de créditos no tocante aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação na forma do art. 3º, mediante (i) dedução do valor da contribuição a recolher, (ii) compensação com débitos próprios; ou, na sua impossibilidade, (ii) por meio de pedido de ressarcimento.

O parágrafo quarto, foco de estudo, trata de hipótese de vedação ao aproveitamento desses créditos quanto: (i) empresa comercial exportadora; (ii) adquire mercadoria com fim específico de exportação, situação em que não poderá apurar créditos vinculados à receita de exportação (iii).

A Recorrente alega que tal dispositivo a ela não se aplica porque não é uma empresa comercial exportadora, os seus créditos não estão vinculados à receita de exportação e, ainda, as mercadorias não foram adquiridas com o fim específico de exportação.

Passa-se, então, à análise em separado dessas alegações.

Da vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 – empresa que atua como comercial exportadora

A Recorrente aduz que não se qualifica como empresa comercial exportadora. Isso porque o Decreto-lei nº 1.248/72 não fez qualquer distinção em relação às empresas comerciais exportadoras, isto é, não distinguiu as empresas comerciais exportadoras entre aquelas que possuem Certificado de Registro Especial e as “comuns”, tal como o fez o v. acórdão recorrido. E, diante disso, ter o registro de comercial exportadora é imprescindível para que a Recorrente fosse alcançada pela vedação do § 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833/03.

O Decreto-lei nº 1.248/72, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, disciplina em seu art. 1º e 2º, o seguinte:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art.2º - O disposto no artigo anterior **aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:**

- I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;
- II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;
- III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Com lastro em tais dispositivos e nas Portarias Secex n.º 36/2007, 25/2008, a Recorrente entende que, na época dos fatos geradores, não era uma empresa comercial exportadora, já que não possuía qualquer registro especial junto à CACEX ou SRF, razão qual a vedação do § 4º do art. 6º da lei n.º 10.833/03, a ela não se aplica.

Percebe-se que a pedra de toque nesse tópico é o conceito do que seja uma empresa comercial exportadora (ECE).

A Contribuinte sustenta que para assim ser qualificada os requisitos do art. 2º, do Decreto-lei n.º 1.248/72 devem estar cumpridos, o que não ocorre no caso dos autos. Por outro lado, a DRF e a DRJ entendem que as comerciais exportadoras se dividem em dois grupos: as ECE reguladas pelo Decreto-lei n.º 1.248/72; e as ECE comuns, regidas pelo direito civil, sendo neste último grupo que se enquadra a Recorrente.

Sem razão a Recorrente.

As operações de exportação podem se dar de forma direta ou indireta¹. No primeiro caso, a própria empresa fabricante é quem se encarrega de vender diretamente o produto ao mercado exterior, sem qualquer intermediário. Porém, existem empresas que não possuem registro no SISCOMEX, ou mesmo podendo registrar-se, preferem utilizar-se de intermediários para promover a exportação de seus produtos. Esses intermediários são empresas constituídas para exportar produtos adquiridos no mercado interno com a finalidade específica de serem exportados. São as chamadas de empresas comerciais exportadoras (ECE), cuja função é atuar como intervenientes nos processos de exportação indireta. Ou seja, elas realizam a intermediação da venda de mercadorias para outros países.

As exportações diretas sempre foram agraciadas com benefícios fiscais no tocante à tributação federal e estadual, os quais não eram aplicáveis às exportações indiretas.

Entretanto, o Decreto-lei n.º 1.248/72 estendeu às operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação, os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei às exportações efetivas. Referido Decreto-Lei estabeleceu os requisitos para que as empresas comerciais exportadoras também pudessem usufruir dos benefícios fiscais, conforme art. 2º, acima transcrito.

¹ Exportação Indireta e Formas de Exportação.

A exportação direta é aquela realizada pelo próprio exportador da mercadoria e, conseqüentemente, é ele quem recebe todos os benefícios previstos nas legislações estaduais e federal.

A exportação indireta é aquela que é intermediada por uma terceira empresa, normalmente uma “empresa comercial exportadora” ou “trading company”. Nesse tipo de operação, uma empresa brasileira (empresa A) vende produtos a outra empresa brasileira (empresa B), com fim específico de exportação e esta última tem o compromisso de exportar as mercadorias no prazo previsto na legislação. Essa venda é feita usando uma nota fiscal de saída interna, do tipo “remessa com fim específico de exportação”, emitida com os CFOP 5501, 5502, 6501 e 6502, conforme o caso. Neste caso, a empresa “B” promove a exportação, pois é ela que emite a nota fiscal de exportação, com o CFOP 7501, mas a maioria dos benefícios tributários ainda é da empresa “A”. Pela mesma razão, é o estado onde se localiza a empresa “A” que é considerado o estado exportador e igualmente tem direito aos benefícios relacionados à exportação indireta.

Também se enquadra nessa modalidade e se opera da mesma forma as remessas com fim específico de exportação realizadas entre estabelecimentos distintos de uma mesma empresa.

<https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/exportacao-portal-unico/situacoes-especiais-na-exportacao/exportacao-indireta>

Acesso em 10/01/2021

Desta forma, passou a existir dois tipos de Empresas Comerciais Exportadas (ECE): (i) ECE comum, regida pela mesma legislação utilizada para a abertura de qualquer empresa comercial ou industrial, podendo assumir qualquer forma societária, porém sem os benefícios fiscais das exportações diretas e não sujeita à registro especial; e (ii) ECE, chamada pela doutrina de 'Trading Company', regulada pelo Decreto-Lei 1.248/72, sujeita, entre outros requisitos, a obtenção do Certificado de Registro Especial, e favorecida com os mesmos benefícios fiscais dados às operações de exportação direta.

Atualmente, tal distinção para fins fiscais não mais existe já que o tratamento tributário legal de ambas, face a isonomia, é o mesmo.

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**”.

Confira ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies , portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “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.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Eventual confusão terminológica neste caso deriva do fato de que a legislação brasileira em momento algum trata literalmente do termo ‘trading company’. Isso faz com que sua definição seja confundida com o gênero empresa comercial exportadora. Resumindo, uma trading company é espécie do gênero ECE que possui o Certificado de Registro Especial.

É claro, portanto, que, para ser uma ECE não é imprescindível possuir o Certificado de Registro Especial, a menos que se queira constituir uma 'trading company'.

Inclusive, sobre o tema, como já alertado pela decisão da DRJ, pode-se encontrar no sítio da internet do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviço - MDIC, explicitações sobre o regime jurídico das empresas comerciais exportadoras. Confira²:

Regime Jurídico das Empresas Comerciais Exportadoras

As empresas comerciais têm por objeto social a comercialização de mercadorias, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, bem como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico. Ou seja, exercem atividades típicas de uma empresa comercial.

A expressão trading company não é utilizada na legislação brasileira e na doutrina há confusão entre as definições de "empresa comercial exportadora" e "trading company". **A distinção se faz entre as empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem.**

As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972 (http://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De11248.htm), que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE.

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

"A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior."

Portanto, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais.

Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972,

² <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>
Acesso em 10/01/2021.

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. (...)

(grifou-se)

Na mesma direção, a Solução de Consulta nº 80 – Cosit, de 24 de janeiro de 2017 explica a problemática como se pode observar no trecho abaixo compilado:

13. Quanto aos demais pontos da consulta, introduzimos o tema esclarecendo que **a legislação prevê duas espécies de empresas comerciais exportadoras (ECE): as empresas constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, conhecidas como trading companies, e as demais ECEs.**

14. **As trading companies devem submeter-se aos requisitos mínimos estabelecidos no art. 2º do referido Decreto-lei. As demais ECEs são regidas pelo direito comum de empresa, de que trata o Código Civil, tendo tratamento administrativo e fiscal compatíveis com os dispensados a qualquer outra empresa que opere na exportação.**

(grifou-se)

No caso ora em testilha, é incontroverso que a Recorrente é empresa que exporta mercadorias ao exterior. Inclusive em seu recurso voluntário reitera que é pessoa jurídica que tem como atividade principal a aquisição de mercadoria, em especial, milho, soja, trigo, algodão e fertilizantes, tanto para revenda no mercado interno como para exportação, conforme ser contrato social (fl. 83):

Artigo 3º - A Sociedade tem por objeto: (a) comércio nos mercados interno e externo (importação e exportação) de produtos agrícolas de todos os tipos, e seus derivados, de fertilizantes, suas matérias-primas e seus subprodutos, e de defensivos agrícolas; (b) exploração de serviços auxiliares ao transporte de cargas em geral (logística de transporte ou agente de transporte); (c) prestação de serviços como operadora de transporte multimodal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros; (d) atuar em agenciamento marítimo e como operador portuário; (e) prestar consultoria de transportes em geral; (f) constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras Sociedades, consórcios ou entidades, cujos objetos sociais sejam direta ou indiretamente vinculados, acessórios ou instrumentais ao objeto da Sociedade; (g) industrialização e beneficiamento, por conta própria ou de terceiros, de produtos agrícolas e seus sub-produtos; de fertilizantes e seus derivados, de matérias primas em geral e de defensivos agrícolas, e (h) administração de bens próprios.

A Recorrente se enquadra no segundo grupo de empresas comerciais exportadoras, constituídas segundo as normas do direito civil, podendo assumir o tipo societário que melhor atender à sua demanda, não estando submetida às regras aplicáveis às *trading companies* e, portanto, dispensada do registro especial.

Ademais, conforme se verifica nos autos deste processo, em resposta à intimação de fls. 90-94, a contribuinte discriminou, dentre as operações que realiza, "**aquisições com finalidade de exportação**" (informação prestada no arquivo "Descrição do processo operacional da empresa.pdf", vinculado ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - CD pag 05 do e-processo nº 12585.000380/2011-07). Assim, verifica-se que enquadra-se no conceito de empresa comercial exportadora comum, regida pelas normas estabelecidas pelo Código Civil Brasileiro.

Some-se a isso o fato de, **no curso do procedimento fiscal, a autoridade administrativa ter analisado as operações da interessada** a fim de verificar se as

operações de exportação por ela realizadas se enquadravam integralmente na sua atuação como comercial exportadora. Assim consta do despacho decisório:

"30. Na planilha "I43 - 2007 a 2009" onde discrimina as suas receitas de exportação, solicitamos que as dividisse entre aquelas obtidas atuando como comercial exportadora, e aquelas em que foi diretamente a vendedora. Essa demonstração foi feita por meio de uma coluna da planilha, intitulada "Op. Coml. Export?" em que o contribuinte responderia "sim", se atuasse como comercial exportadora, ou "não".

31. Analisando essa planilha, constatamos que do valor total exportado, R\$ 1.494.053.826,58 (um bilhão, quatrocentos e noventa e quatro milhões, cinquenta e três mil, oitocentos e vinte e seis reais e cinquenta e oito centavos) advinham de operações como comercial exportadora, e R\$ 521.725.453,94 (quinhentos e vinte e um milhões, setecentos e vinte e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e noventa e quatro centavos) seriam decorrentes da venda de mercadorias que não foram adquiridas com o fim específico de exportação.

32. Para confirmarmos a informação constante da planilha de que algumas operações foram realizadas de forma direta, e não como comercial exportadora, intimamos o contribuinte a apresentar todas as notas fiscais de exportação que alegava ser direta do ano de 2007 (fls. 269 a 279). Para os anos de 2008 e 2009 selecionamos, por amostragem, um mês por trimestre para que fossem apresentadas as notas fiscais de exportação direta (fls. 514 a 517).

33. Contudo, ao analisarmos as notas fiscais apresentadas (fls. 420 a 450 e 519 a 645), constatamos que todas foram emitidas utilizando o Código Fiscal de Operações 7.501, cuja descrição é "Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação". Além disso, no corpo da maioria das notas fiscais apresentadas, constava a informação de que a mercadoria havia sido adquirida com fim específico de exportação, e em muitas das notas em que não havia sido colocada essa informação, foi citada legislação que demonstra que a operação decorrente daquela nota fiscal foi realizada nos moldes de uma operação de comercial exportadora. (...)

34. Conclui-se, com base nas notas fiscais apresentadas, que todas as exportações realizadas pela empresa, ao contrário do alegado, foram feitas como comercial exportadora. Dessa forma, como exposto acima, o interessado não tem direito à crédito de Pis/Cofins não cumulativo vinculado a essas receitas.

De fato, mesmo nas operações em que a contribuinte informou que teria efetuado a exportação direta de mercadorias (arquivo i43), sem atuar como comercial exportadora, verifica-se que na realidade tratam-se de operações em que atuou como tal, visto que as notas fiscais (a exemplo da fl. 468, a 472) foram emitidas com CFOP 7.501, cuja descrição é "Exportação de mercadorias recebidas de terceiros - Classificam-se neste código as exportações das mercadorias recebidas anteriormente com finalidade específica de exportação, cujas entradas tenham sido classificadas nos códigos "1.501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação" ou "2.501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação".

Restou demonstrado que a contribuinte enquadra-se no conceito de empresa comercial exportadora, pois exporta mercadorias adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação.

Destaca-se que a Recorrente não confronta tal argumentação, apenas aduz que não seria comercial exportadora porque não possui o registro especial, conforme Decreto-lei nº 1.248/72.

Nada obstante, para corroborar sua argumentação de que não se qualifica como comercial exportadora, logo inaplicável a ela o §4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, a Recorrente acrescenta que a Secretaria da Receita Federal, conforme art. 40 da Lei nº 10.865/04, editou o ato declaratório - ADE nº 43, de 24 de setembro de 2010 - reconhecendo-a como empresa preponderantemente exportadora. Contudo, como se vê referido ADE não abarca o período objeto do presente processo (3º trimestre de 2007), motivo pelo qual tal argumento se torna prejudicado.

Entretanto, mesmo que atingisse período anterior, o ADE apenas habilitou a interessada ao regime de suspensão da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins relativamente às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004. Faculta, ainda, a sua escolha, utilizar créditos relativos às aquisições de MP, PI e ME a serem utilizados em sua produção sem o benefício da suspensão, conforme parágrafo único, do art. 14, da IN SRF nº 595/2005.

No entanto, tal como afirmado pela DRJ, esta circunstância não se confunde com a expressa vedação legal quanto ao aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins imposta às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação (art. 5º, III da Lei nº 10.637/02 c/c art. 6º, III, § 4º e art. 15, III da Lei nº 10.833/03).

A empresa atuou na qualidade de comercial exportadora, adquirindo mercadorias de terceiros para exportação e, portanto, sujeita está, inicialmente, à vedação imposta pelo § 4º do art. 6º, c/c art. 15, III da Lei nº 10.833/03.

Com efeito, não merece acolhida, mais uma vez, o argumento de que é imprescindível a existência de certificado expedido pelo Secex em conjunto com a RFB para que uma empresa seja considerada comercial exportadora, nem tão pouco a existência do ADE nº 43/2010.

A Recorrente é uma empresa comercial exportadora comum, constituída sob a égide do Código Civil, que, conforme documentação juntada aos autos, comercializa mercadorias de terceiros com o exterior, não se sujeitando às regras do Decreto-lei nº 1.248/72 e, conseqüentemente, não possui o registro especial.

Da vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 - aquisição de mercadoria com fim específico para exportação

Sobre esse ponto, a Recorrente defende que a luz da legislação do PIS e da COFINS, o fim específico de exportação somente é caracterizado quando efetivamente comprovado o envio direto da mercadoria do fornecedor para a exportação ou para um recinto alfandegado, sem qualquer transbordo ou manipulação, conforme art. 4º, da IN nº 1.152/11 c/c Decreto nº Decreto-Lei nº 1.248/72 c/c 4.524/02.

Logo, como as mercadorias não são destinadas diretamente para embarque ou recinto alfandegado descaracteriza-se a aquisição com fim específico de exportação, motivo porque o § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, é inaplicável ao caso em análise.

Vejamos:

O presente tópico se circunscreve a identificar o conceito de mercadoria adquirida com 'fim específico de exportação'. Portanto, antes de tudo, é necessário discorrer sobre os normativos legais que tratam sobre o tema.

O Decreto-Lei nº 1.248/72, como visto no tópico antecedente, trata das empresas comerciais exportadoras chamadas *trading companies*, e define em seu art. 1º, parágrafo único, o que significa o "fim específico de exportação", conforme abaixo se transcreve:

Decreto-Lei nº 1.248/72

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o **fim específico de exportação**, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) **embarque de exportação** por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) **depósito em entreposto**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pacificou tal orientação ao editar a Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10 de maio de 2011, que dispõe sobre a suspensão do IPI e a não incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins na exportação de mercadorias. Confira o art. 4º de referida IN, *verbis*:

IN nº 1.152/11

Art. 4º Consideram-se **adquiridos com o fim específico de exportação** as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:

I - **embarque de exportação ou para recintos alfandegados**; ou

II - embarque de exportação ou **para depósito em entreposto** sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

Parágrafo único. O depósito de que trata o inciso II deverá observar as condições estabelecidas em legislação específica.

(Grifou-se)

Desta forma, da leitura do art. 4º, da IN RFB nº 1.152, de 2011, acima transcrito, entende-se que, **para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação**, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, na hipótese de ECE comum (situação da Recorrente); ou ainda, no caso de trading companies, remetidos para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Passa-se, agora, à análise dos argumentos:

De acordo com seu contrato social (fl. 83), a Recorrente adquire produtos agrícolas de terceiros e os comercializa tanto no mercado interno como no externo; também atua na industrialização – beneficiamento desses produtos por conta própria ou de terceiros.

A Recorrente argumenta em seu recurso que na maioria de suas operações, tal como nas tratadas nos autos em concreto, adquire as mercadorias de produtores agrícolas e os remete para armazéns gerais (próprios e de terceiros) antes de decidir pela comercialização no mercado interno ou no externo. Frisa que tais armazéns não constam na lista de recintos alfandegados elaborada pela Receita Federal.

Pontua ainda que a remessa das mercadorias aos armazéns gerais torna necessária não apenas para a conclusão do negócio (seja ele no mercado interno ou externo), mas também para que seja feita a seleção e qualificação dos produtos para a formação de lotes de exportação. Exemplifica a operação com a seguinte figura:



Desta forma, como as mercadorias não são destinadas diretamente para embarque ou recinto alfandegado, conforme legislação acima explicitada, não existe aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, e, então, não se submete à vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03.

De fato, inicialmente, diante de uma interpretação literal dos dispositivos acima transcritos, não há aquisição com fim específico de exportação.

Todavia, como destacado pela DRJ, não se mostra necessário o envio direto da mercadoria à embarque ou armazém alfandegado, podendo esta permanecer na Empresa Comercial Exportadora até ser exportada. Nessa toada, fundamenta sua decisão coma a Solução de Consulta nº 80 – Cosit, de 24 de janeiro de 2017, que tratou da definição do que seja ‘fim específico de exportação’, assim como respondeu à seguinte pergunta feita pela Consultante: para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias necessitam ser remetidas diretamente para embarque de exportação ou para entreposto aduaneiro? Confira:

24. Já o art. 43, V e § 1º do RIPI, de 2010, não faz qualquer menção à espécie de ECE. Isso significa, portanto, que é aplicável quando os produtos forem adquiridos, quer pela trading company, quer pelas demais ECE, desde que sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para qualquer outro local especificado na legislação, por conta e ordem da adquirente.

25. Portanto, respondendo à primeira e quarta perguntas, pela análise da legislação, podemos então concluir que para o gozo da isenção ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e ainda, da suspensão do IPI, é sempre exigida a comprovação do fim específico de exportação, a qual é feita pela pessoa jurídica que efetuou a venda a uma empresa exportadora, não fazendo distinção à espécie de ECE.

26. A comprovação de venda com o fim específico de exportação, também chamada exportação indireta, é feita mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor (remetente), a título de remessa com fim específico de exportação, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias, por conta e ordem da empresa adquirente, o local de embarque (porto, aeroporto, ponto de fronteira) ou o local de depósito extraordinário de entreposto aduaneiro de exportação.

27. Na sequência, a consultante quer saber em seus terceiros e sexto questionamentos, se, para efeito de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e ainda para imunidade do IPI, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, elas podem permanecer na empresa exportadora pelo prazo previsto na legislação ou devem ser remetidas diretamente para embarque de exportação ou entreposto aduaneiro.

28. O art.4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.152, de 2011, com redação dada pela IN RFB n.º 1.462, de 2014, acima transcrito, estabelece que, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado; ou ainda, no caso de trading companies, remetidos para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

29. Ou seja, fica claro o significado de “fim específico de exportação”, condicionando os benefícios fiscais à remessa dos produtos com destino certo, tanto para a ECE em sentido estrito, quanto para a trading company.

(...)

31. Em vista disso, em resposta à terceira e sexta perguntas da consulente, temos que, para efeito de suspensão do IPI e da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado; ou ainda, no caso de trading companies, remetidos para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

32. Entretanto, assim dispõe art. 9º da Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 9º 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, contados 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.

33. Portanto, infere-se do dispositivo acima que é possível que as mercadorias permaneçam na ECE pelo prazo previsto na legislação, não havendo a necessidade apenas de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

(grifou-se)

Em que pesem as ponderações da referida orientação fiscal, penso que o fim específico de exportação está diretamente relacionado à efetiva exportação das mercadorias, independente de prazos para tal.

Lembrando que as comerciais exportadoras tem por fim a intermediação, adquirindo mercadorias no mercado interno para serem exportadas, possibilitando às empresas produtoras a se beneficiarem da não incidência do PIS e da COFINS, diante da remessa de produtos ao exterior (receitas de exportação), que por não poderem realiza-las de forma direta, utilizam-se de intermediários, chamados de comerciais exportadoras, caso da Recorrente.

Reitera-se, outrossim, mais uma vez, que o STF, no julgamento do RE 759.244/SP, já citado, ao qual se atribui os efeitos de repercussão geral, definiu que “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”.

Desta forma, visando prestigiar ainda mais as exportações, entendo que estamos a tratar as receitas indiretas decorrentes de exportação não mais como mera isenção, na forma da legislação de regência, mas como uma verdadeira imunidade, tal qual decidido na Repercussão Geral, de observância obrigatória por esta Conselheira.

Com efeito, visando esse fim e em consonância com já demonstrado pela própria SRF, entendo que é admissível a permanência de mercadorias destinadas à exportação nas dependências da ECE ou mesmo nas de terceiro dependências de terceiros, durante o prazo de 180 dias (embora entenda que não haja este limitador), ainda que não diretamente encaminhadas para embarque ou recinto alfandegado, nos casos em que se efetivou a exportação para o exterior. Tal circunstância, a meu ver, não desnatura o fim específico de exportação, desde que as mercadorias sejam, de fato, exportadas, situação essa desenhada pela Recorrente na figura acima colacionada.

Noutro giro, ressalto que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, inicialmente, em casos semelhantes, entendia que, comprovada a efetiva exportação dos bens, deveria ser reconhecido o preenchimento dos requisitos legais para fruição da isenção (Acórdão 9303-004.233, de 11 de agosto de 2016). Entretanto, atualmente, tal posicionamento foi alterado, para exigir a comprovação de tais requisitos (Acórdão n. 9303008.767, de 13 de junho de 2019), salientando que tal mudança se deu por voto de qualidade ao analisar Auto de Infração, o que me permite concluir que, se fosse hoje, o posicionamento anterior seria mantido.

Além disso, da leitura do voto mais atual da CSRF, não se vislumbrou a remissão à Repercussão Geral ora sinalizada, cujo trânsito em julgado se deu em 09/09/2020, razão pela qual esta Conselheira presume que, como à época do julgamento pela CSRF referida decisão não havia se tornado definitiva, a Câmara a ela não prestou referência.

Posto isso, esta Relatora se mantém fiel ao entendimento primário.

Não é demais dizer, nada obstante o entendimento acima declinado, que a Recorrente, embora alegue que "em muitas das operações" não existiu remessa direta à embarcação ou recinto alfandegado, não demonstra que o crédito objeto do presente pedido refere-se às aquisições que, segundo alega, não teriam o fim específico de exportação nos termos da legislação do PIS e da Cofins.

A comprovação de venda com o fim específico de exportação (exportação indireta) se dá mediante a apresentação de nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor (produtor/remetente), a título de remessa com fim específico de exportação, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora.

Nessa toada, destaco que as Notas Fiscais apresentadas junto à Manifestação de Inconformidade às fls. 785 a 804 e reiteradas em Recurso Voluntário não se referem ao período ora analisado – 2º trimestre de 2009, motivo pelo qual resta prejudicada a sua análise.

A Contribuinte ainda defende em Recurso que tais notas juntadas à impugnação são exemplificativas e que caberia a fiscalização baixar os autos em diligência para apurar outros períodos. Não procede tal argumentação, ainda que por amostragem, as notas deveriam guardar correspondência com o período analisado. Ademais, em pedidos de ressarcimento e compensação o ônus da prova é do Contribuinte e não da Fiscalização.

Pois bem, na linha do que argumenta a Recorrente, de fato, não se vislumbra nos autos nenhuma prova que demonstre que as operações de compra (e venda) de produtos agrícolas tenham sido tributadas pelo PIS e pela COFINS, quando, então, por consequência lógica, geraria direito à crédito à Recorrente, em razão da não cumulatividade.

Inclusive, passando um pente fino nas informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 90 a 94), no sentido de verificar que a Recorrente em todo o procedimento de fiscalização informou, quando solicitada, que realizava operações com fim específico de exportação.

Importante dizer que a Fiscalização se compadeceu da narrativa da Contribuinte quando deu a entender que realizaria exportações diretas e não na qualidade de comercial exportadora, e, justamente por isso, solicitou a ela uma série de informações complementares (fls. 90 a 94), entre elas:

- Relações, em planilhas digitais, das notas fiscais de compras de Bens e Serviços Utilizados como Insumos e de Bens para Revenda (Aquisições no Mercado Interno e Importações) do período em epígrafe que contenham pelo menos, as seguintes colunas: "**Aquisição com o Fim Específico de Exportação - SIM/NÃO - Leis nº 10.637/2002, art. 5º, III e nº 10.833/2002, art. 6º, III**", "Número da Nota", "Dia da Emissão", "Valor da Nota", "Número da Nota Fiscal de Saída (Exportação) Vinculada" e "Base de Cálculo para fins de Créditos".

A Contribuinte, na peça de fls. 96, apresentou boa parte da documentação e planilhas solicitadas, que comprovam, na verdade, a existência, ainda que não a sua totalidade, de aquisições com fim específico de exportação, entre os quais o arquivo denominado "i42", vinculado ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - CD pag 05 do e-processo nº 12585.000380/2011-07, que contém a relação solicitada, cuja primeira coluna é denominada "Aquis.Export? (1501,2501,2502)", e nas linhas subsequentes, nessa coluna, há a informação "S" ou "N".

Observe-se que em todas as linhas com a identificação "S", na coluna "Aquis. Export?", a coluna "Vlr Base Cálculo" está zerada. Ou seja, **verifica-se que para todas as aquisições em relação às quais a contribuinte informa serem para exportação, não calculou crédito das contribuições.** Tal procedimento está em consonância com o art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. E mais, indica que a manifestante adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação e, portanto, está sujeita à vedação para o aproveitamento de créditos imposta pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03. CC

No mesmo Termo, a contribuinte foi intimada a apresentar "Descrição detalhada do processo operacional da empresa, relacionando, conforme o caso, os insumos adquiridos na forma de bens ou serviços, bens adquiridos para a revenda, os bens vendidos e os serviços prestados, com as respectivas classificações fiscais de acordo com a Tabela de Incidência do IPI (TIPI)". Em resposta, apresentou arquivo denominado "Descrição do processo operacional da empresa.pdf", vinculado ao Termo de Anexação de Arquivo Não paginável - CD pag 05 do e-processo nº 12585.000380/2011-07, no qual consta a seguinte informação:

"As operações realizadas pela Multigrain S/A podem ser assim sumarizadas:
Modalidades:

- aquisições para revenda;
- aquisições para beneficiamento e industrialização;
- aquisições com finalidade de exportação;**
- venda no mercado interno;

(...)"

Ora, **a interessada respondeu formalmente** durante o procedimento de auditoria do Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação de que tratam o presente processo administrativo, **que adquiriu mercadorias com a finalidade de exportação.**

aludidas contribuições) como o frete, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que originaram o direito de crédito da COFINS, objeto do pedido de ressarcimento que originou o presente processo administrativo.

Para tal afirma que § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, sequer deveria existir porque as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 já estabeleceram nos seus art. 3º, § 2º, II, a impossibilidade de aproveitamento de créditos derivados da aquisição de bens e serviços não tributados pelas contribuições. Assim, como as receitas de exportação não são tributadas, não há que se falar em direito ao crédito relativos aos custos diretamente relacionados à aquisição de mercadorias com fim específico de exportação. Com efeito, o § 4º, do art.6º, somente reforçou tal entendimento. Vale rememorar os citados dispositivos legais:

Art. 3º. ...)

§ 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.

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 residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

§ 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.

(grifou-se)

A Recorrente afirma ser necessário fazer uma interpretação literal e sistemática dos citados dispositivos, assim como a teleológica, já que a intuito do legislador é a desoneração das exportação e a tributação dos custos e despesas indiretos redundaria em onerá-las. Fundamenta que é essa a intenção, inclusive, do legislador constitucional, conforme art. 149, § 2º, da CF e aduz que “se a intenção do legislador fosse ampliar a vedação do art. 6º, § 4º da Lei n. 10.833/03, incluindo também os custos indiretos suportados pelo exportador, teria expressamente consignado sua intenção na redação do dispositivo.

Por outro lado, a fiscalização e a DRJ entendem que a vedação constante no § 4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 abrange todo e qualquer custo relacionado à produção de receitas de exportação e não só os custos relacionados à própria aquisição da mercadoria revenda.

A DRF e DRJ reconhecem que as empresas comerciais exportadoras adquirem bens e serviços que se classificam em dois grupos distintos: 1) dos custos, insumos diretos, em que se encontram as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação e; 2)

das despesas, em que se encontram as demais aquisições de bens e serviços que são utilizados para o funcionamento da empresa, ou seja, que são utilizados ou consumidos pela empresa para a consecução de suas atividades, não sendo enviados para o exterior, tais como alguns serviços adquiridos, as despesas com energia elétrica, com aluguéis, com fretes e armazenagem, etc.

Contudo, para fins de interpretação do § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, defendem que os custos e despesas de ambos os grupos estão abarcados pela vedação legal. Isso porque, se não fosse assim, o § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, não deveria existir, tendo em vista a existência do comando do art. 3º, § 2º, II. Fundamenta seu entendimento também em soluções de consulta, v.g. Solução de Divergência nº 8 - Cosit - 24 de janeiro de 2017, e decisões deste Conselho.

Vejamos:

Como visto este tópico tem em si uma forte carga de interpretação do referido § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, acima transcrito. Entendo que a melhor hermenêutica é aquela trazida pelo contribuinte.

Antes de tudo, parece-me que a intenção do legislador infraconstitucional é desonerar as exportações e gerar um superávit na balança comercial, assim como a do legislador constitucional que, por meio da Emenda Constitucional nº 33/2001, incluiu o parágrafo segundo ao art. 149, da CF, assegurando a não incidência (imunidade) das contribuições sociais (PIS e COFINS) sobre as receitas decorrentes de exportação, *ex vi* do art. 149, § 2º, da CF, *verbis*:

At. 149. (...)

§ 2º **As contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(grifou-se)

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**”.

O art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 10.833/03, repetiu o comando constitucional e reiterou que a COFINS e o PIS não incidem sobre as receitas decorrente de exportação e aquelas derivadas de a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação:

Art. 6º.

§ 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.

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria.

Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela RJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis n.ºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, conseqüentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora. Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada. O que gera nenhum prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.

É exatamente por esse motivo que o § 4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação. Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade.

Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação. Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica.

Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.

Ao meu sentir, e o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.

Desta forma, fazendo um interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, 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.

Nessa toada, importante destacar que o Poder Judiciário já vem analisando esse exato tema, e o entendimento ora adotado vem sendo seguido, como, por exemplo, a Apelação nº 5003026-48.2010.404.7201/SC, julgada pelo TRF da 4ª Região, com trânsito em julgado em 16/11/2016, cuja ementa é a seguinte, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETES NACIONAIS E INTERNACIONAIS E DESPESAS DE ARMAZENAMENTO. CREDITAMENTO.

Hipótese em que a Impetrante, exportadora, adquire da produtora produtos para o fim exclusivo de exportação, nos termos do artigo 6º, III, da Lei 10.833/2003.

O art. 6º da Lei n. 10.833/2003 prevê que não incidirá COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de (I) exportação de mercadorias para o exterior e (III) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Assim, A empresa produtora aproveita os créditos do PIS e da COFINS referentes às etapas anteriores e sobre a saída dos produtos para a comercial exportadora também não há incidência das contribuições, conforme lhe autoriza o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei 10.833. Nesse caso, a Exportadora (ora Impetrante) não se credita de PIS e COFINS sobre o preço da mercadoria, eis que já estava desonerada de tais contribuições sociais a mercadoria na saída do estabelecimento produtor.

Contudo, à Exportadora existe o direito de aproveitar créditos referentes às despesas com fretes contratados e despesas de armazenagem, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003.

Não se aplica a estas circunstâncias a restrição prevista no §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, que se refere tão somente ao crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, o que não é o caso. Isso porque a exportadora (Impetrante) pretende usufruir de créditos referentes às despesas de frete e armazenagem, constituídos após ter adquirido as mercadorias da produtora.

(grifou-se)

Portanto, entendo, pelos fundamentos já deduzidas, que assiste razão à Recorrente, de sorte que a vedação do 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 10.833/03 e 10.637/02, o que deverá ser avaliado pela DRF em novo despacho decisório.

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, 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 dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer que a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, 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.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator