



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.923846/2012-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.832 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Recorrente EBC TRADING S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito do PIS não cumulativo, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. O mesmo tratamento deve ser aplicado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos (relatora) e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento parcial ao recurso, para afastar a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Thaís de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-009.832 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.923846/2012-57

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-75.090, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA PARA O EXTERIOR.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins/PIS os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins/PIS, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela

DRJ:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento que tem como lastro creditório ressarcimento de contribuição não cumulativa de vendas com destino ao exterior.

Após verificações, entendeu a autoridade fiscal que a ausência de atualização cadastral e apresentação de documentos fiscais impediriam a análise do mérito do pedido.

Afastadas tais questões prejudiciais em julgamento anterior, o processo foi remetido à unidade de origem para que decisão de mérito fosse proferida.

Após nova análise entendeu a autoridade fiscal por indeferir o direito creditório invocado, em síntese, pelas razões que seguem:

“5. Com efeito, conforme se vê na ficha n.º 58 da DIPJ – Detalhamento das Exportações da Comercial Exportadora (fls. ...), a empresa requerente, funcionou como comercial exportadora de produtos fabricados por terceiros, então se houver um beneficiário dos créditos admitidos, seria, se houver previsão legal, do produtor exportador, pois as vendas a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, se equiparam a exportações propriamente ditas.

...

7. A vedação para utilização dos créditos do PIS e COFINS pelas comerciais exportadoras, na atividade de exportação, decorre da Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º; § 4º...

...

8. Consoante texto legal acima, constata-se que é vedado às empresas comerciais exportadoras apurar quaisquer créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à receita de exportação. Dito texto estabelece expressamente que “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 ...

9. Ainda, verifica-se que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, supra, faz remissão ao § 1º do mesmo artigo, que, por sua vez, alude ao art. 3º da referida Lei, sem mencionar qualquer dos 11 (onze) incisos desse último. Diante de tal evidência, a restrição ao crédito se faz em relação a todo o artigo (3º), ou seja, a todas as hipóteses ali arroladas, inclusive frete e armazenagem na operação de venda.”

Ciente da decisão, a interessada apresentou manifestação de inconformidade onde traz seus argumentos de defesa, sintetizados nos seguintes trechos de lá extraídos:

...restou à Requerente apresentar a presente Manifestação de Inconformidade, objetivando a manutenção do crédito apropriado pela Requerente em relação às despesas com frete e armazenagem incorridas na exportação e efetivamente por esta suportadas, posto que adquiridas de pessoas jurídicas contribuintes da COFINS, conforme comprovação trazida aos autos nesse sentido.

...

É dizer: os SERVIÇOS contratados pela Requerente (frete e armazenagem), ditos como acessórios ao desempenho de suas atividades, não estão abarcados pela isenção ou não incidência do tributo, ou seja, os prestadores de serviços contratados pela Requerente são contribuintes da COFINS e, portanto, inegável que havendo a incidência da contribuição, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas.

...

Portanto, a lei foi taxativa e expressa ao indicar os serviços contratados pelo vendedor que podem ser objeto de desconto de créditos, dentre os quais estão incluídos os serviços de frete e armazenagem, do que decorre a conclusão de que o conteúdo decisório da r. decisão encontra-se em flagrante dissonância com a expressa disposição legal, assim como a glosa dos créditos utilizados no ressarcimento requerido.

...

Assim, há que se concluir que a imunidade conferida a empresas exportadoras não apenas lhes exonerou da Contribuição para o PIS/PASEP, mas também lhes concedeu o direito de apurar e compensar os créditos acumulados em decorrência de suas vendas para o exterior.

...

Assim, há que se concluir que a imunidade se aplica também às empresas comerciais exportadoras, posto que, do contrário, o legislador não se veria obrigado a prever a incidência retroativa das contribuições, acrescidas de multa e juros, caso não comprovado o seu embarque para o exterior.

...

Primeiramente, urge aqui salientar que os prestadores de serviços de frete e armazenagem são contribuintes da COFINS, portanto não há qualquer vedação no aproveitamento de tais créditos em decorrência de não haver a sua incidência na operação anterior.

...

Assim, há que se concluir que os créditos da COFINS acumulados pela Requerente estão devidamente amparados pela jurisprudência do próprio CARF, pela legislação vigente, bem como pela própria Constituição Federal, haja vista que as despesas com frete e armazenagem incorridas pela Requerente estavam sujeitas à incidência das referidas contribuições, vez que se tratavam de serviços contratados e prestados por pessoas jurídicas no mercado interno, não abrangidos, portanto, por qualquer hipótese

de imunidade, isenção ou não incidência, de que decorre, então, o princípio da não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da CF/88.

...

*Neste ponto, reitere-se que a Requerente é empresa exportadora e depende da contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (frete) e armazenagem para a consecução de suas atividades e remessa das mercadorias ao exterior, sendo que, ao contratar tais serviços, **arca efetiva e integralmente com os seus custos**, conforme demonstrado pela documentação acostada aos autos, juntada com sua Manifestação de Inconformidade.*

...

Veja-se ainda que a referida vedação não alcança os serviços acessórios adquiridos com pagamento de COFINS, ainda que destinados à exportação, não devendo ser confundida com a operação incentivada das comerciais exportadoras de “venda com fim específico de exportação”.

Fecha sua defesa de mérito citando diversos julgados administrativos e judiciais que teriam concluído pela possibilidade do creditamento relativo a fretes e armazenagem nas operações de exportação levadas a efeito por comercial exportadora.

Ao final veio requerer o reconhecimento do “direito ao aproveitamento dos créditos ... calculados em relação às despesas de frete e armazenagem”.

A Contribuinte recebeu a Intimação sobre a decisão de primeira instância pela via eletrônica em 07/07/2020 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 477), apresentando o Recurso Voluntário por meio de protocolo eletrônico em 30/07/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 480), pelo qual pediu pela reforma do Acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, calculados em relação às despesas de frete e armazenagem, com o deferimento do Pedido de Ressarcimento, afastando integralmente os créditos fiscais exigidos e seus consectários legais.

Através do Despacho de fls. 501 o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep (PERDCOMP n.º 10998.22099.260511.1.5.08-0471), no valor de R\$ 58.232,14 (cinquenta e oito mil, duzentos e trinta e dois reais e quatorze centavos), referente ao 4º

Trimestre de 2008, originado de insumos aplicados nos produtos exportados, de que trata o § 1º do artigo 5º da Lei n.º 10.637/2002.

A DRF de origem, através do DESPACHO DECISÓRIO SEORT DRF/LIMEIRA N.º 165/2019 (e-fls. 406-409), não homologou o pedido por entender que o artigo 6º, § 4º, da Lei n.º 10.833/03 veda às empresas comerciais exportadoras, o direito de utilização do crédito do PIS e COFINS referente as exportações realizadas.

A DRJ manteve o Despacho Decisório, aplicando a Solução de Divergência - COSIT n.º 8, de 24 de janeiro de 2017 e concluindo que:

“...os dispêndios de frete internacional na operação de venda efetuados por Empresas Comerciais Exportadoras não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa devido às expressas vedações legais contidas no § 4º do art. 6º c/c art. 15, III, da Lei n.º 10.833, de 2003, e no inciso II do § 2º do art. 3º das leis n.º 10.833, de 2003 e n.º 10.637, de 2002.

40. Os dispêndios com armazenagem vinculada à exportação efetuados por Empresas Comerciais Exportadoras não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, por expressa vedação legal contida no § 4º do art. 6º c/c art. 15, III, da Lei n.º 10.833, de 2003.”

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio é a possibilidade de aproveitamento, por empresa comercial exportadora, de créditos calculados sobre o frete na exportação e custos de armazenagem.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado e tem por objeto social principal a aquisição de *commodities* agrícolas no mercado interno para posterior revenda nos mercados interno e externo.

A defesa apresentou os seguintes argumentos:

- i) Pelo seu enquadramento no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, procedeu ao cálculo e solicitação do ressarcimento dos créditos relativos às despesas de frete e armazenagem de mercadorias na operação de venda, cujo ônus fora por si suportado, conforme permissivo legal do artigo 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, utilizando-os para a finalidade prevista no artigo 6º, § 2º, da mesma Lei: *“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.”*, por se tratar, em sua totalidade, de créditos vinculados à receita de exportação;
- ii) O que se pretende é o creditamento de valores cujo ônus foi efetivamente suportado, já que se trata de créditos oriundos de serviços contratados no mercado interno e que efetivamente se sujeitaram à incidência da Contribuição ao PIS/Pasep, no elo imediatamente anterior;
- iii) Os SERVIÇOS contratados pela Recorrente (frete e armazenagem), ditos como acessórios ao desempenho de suas atividades, não estão abarcados pela isenção ou não incidência do tributo;
- iv) O benefício fiscal envolvido na aquisição de mercadorias com a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep aplica-se tão somente às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, já que a desoneração da exportação deve atingir toda cadeia, não se aplicando qualquer restrição à apuração dos créditos decorrentes da contratação de serviços de frete e armazenagem no apoio à operação – serviços esses devidamente tributados pela contribuição em apreço;
- v) Foi observada a sistemática da não cumulatividade aplicável às pessoas jurídicas eminentemente exportadoras, a qual não se confunde com aquela aplicável

exclusivamente às empresas comerciais exportadoras, em estrita observância ao artigo 5º da Lei n.º. 10.637/02;

- vi) A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, sempre que o ônus for suportado pelo vendedor, na forma já definida pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp n.º. 1.147.902/RS.

Com razão à defesa.

O direito à apuração de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS no regime de apuração não cumulativa, é previsto pela Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e Lei n.º 10.833/2003 (COFINS), nos seguintes termos:

✓ **Lei n.º 10.637/2002:**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

I – (...)

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. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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.

✓ **Lei n.º 10.833/2003:**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – (...)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - **nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;**(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - **nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;**(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) **(sem destaques no texto original)**

Constata-se que, através do artigo 15, inciso III da Lei nº. 10.833/03, estendeu-se à Contribuição para o PIS/Pasep a disposição contida no § 4º do artigo 6º do mesmo Diploma Legal.

Todavia, aplicando os dispositivos legais acima citados, assiste razão à defesa quando afirma que não se aplica ao caso em análise a restrição prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que tal vedação atinge apenas o crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, e não aos serviços (frete e armazenagem), contratados para o desempenho de suas atividades, uma vez que tais custos não estão abarcados pela isenção ou não incidência do tributo.

Como bem salientado pela Recorrente, “...os respectivos prestadores são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas, em atendimento ao princípio da não cumulatividade dessas contribuições”.

No caso, o crédito pleiteado versa sobre o serviço transporte do produto para a venda, ou ainda, frete na “operação” de venda, o que é permitido pelo art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei 10.833/03, acima citados, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como igualmente argumenta a Recorrente.

Pelas mesmas razões, a despesa com armazenagem de mercadorias destinadas à exportação, arcada pelo exportador, corresponde à hipótese de crédito, na forma pleiteada pela Recorrente.

Em suma, a vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 se restringe aos créditos vinculados à receita de exportação, ou seja, decorrentes da venda de tais mercadoria. E, como os **custos** com fretes na venda e armazenagem **não são desonerados** pelas contribuições ao PIS e à COFINS, resta flagrante o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

Neste exato sentido, recentemente se posicionou este Colegiado através do v. Acórdão nº 3402-009.133, de relatoria da Ilustre Conselheira Renata da Silveira Bilhim, cujo voto foi acompanhado por unanimidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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 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.

A ilustre Conselheira Relatora do r. voto condutor da decisão em referência, fez importantes ponderações com relação ao direito creditório em análise, as quais reproduzo abaixo:

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 nº10.833/03), 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 nº10.833/03).

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.

Como já demonstrado neste voto, compartilho do mesmo entendimento, uma vez que os fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS e, por consequência, são suportados pela Recorrente, resultando em necessária aplicação do regime da não cumulatividade.

Com isso, tendo em vista que a vedação para utilização do crédito pleiteado pela Recorrente se ateu à restrição do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, entendo que faz-se necessário cancelar o Despacho Decisório, para que a Unidade de Origem proceda à nova análise

do direito creditório invocado, na forma autorizada pelo art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, devendo a Unidade de Origem avaliar os créditos requeridos pela Contribuinte, na forma do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, com a emissão de novo Despacho Decisório.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por maioria, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente quanto a reverter a glosa dos créditos calculados sobre o frete e custos de armazenagem, relacionados a aquisições com o fim específico de exportação, por empresa comercial exportadora. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

O Contribuinte alega em seu recurso que teria direito aos créditos relativos às despesas de frete e armazenagem de mercadorias na operação de venda, cujo ônus fora por si suportado, na forma do permissivo legal do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, utilizando-os para a finalidade prevista no artigo 6º, § 2º, da mesma Lei: “*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.*”, por se tratar, em sua totalidade, de créditos vinculados à receita de exportação.

No entanto, entendeu o Colegiado que há vedação expressa legal para esse tipo de creditamento nas aquisições de fretes e armazenagem vinculados às exportações de produtos de terceiros, ou seja, adquiridos com o “fim específico de exportação”, conforme passo a explicar.

Inicialmente, esclareço que, em que pese eu ter votado em setembro de 2021, no Acórdão nº 3402-009.133, em sentido diferente, admitindo o crédito, no presente voto altero meu entendimento para acompanhar a maioria do Colegiado.

O § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, também aplicável ao PIS não-cumulativo por força do inc. III do art. 15 da mesma lei, estabelece que:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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.

.....
§ 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.

(negrito nosso)

Como se observa, a legislação é expressa quanto a impossibilidade de crédito a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação ou seja, está vedada a apuração de créditos correspondentes às aquisições das mercadorias exportadas e, também, aos demais créditos acaso vinculados a tais operações, tais como custos, despesas e encargos incorridos até a colocação desta mercadoria no exterior.

Vale lembrar que na operação com mercadorias destinadas com o fim específico de exportação, a receita de venda a exportação pertence ao fornecedor da comercial exportadora. Da mesma forma, todos os créditos relativos aos custos, despesas e encargos incorridos pelo vendedor (fornecedor) da mercadoria e incluído no preço da mercadoria vendida com o fim específico de exportação, são de fruição exclusiva do vendedor da mercadoria, enquanto a comercial exportadora, que tem atuação como uma intermediária nessa operação, não tem direito a nenhum crédito na entrada e/ou débito na saída da mercadoria, haja vista que a mesma mercadoria não pode gerar benefício de exportação novamente,

Desta feita, o aproveitamento de créditos vinculados a tais mercadorias é vedado expressamente, nos termos do §4º do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente.

Nesse mesmo sentido, tem sido a jurisprudência predominante nas Turmas do CARF, inclusive da CSRF, conforme exemplificado pelas ementas dos acórdãos, a seguir transcritas:

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

(Acórdão n.º. 9303-009.670, julgado em 16/10/2019, CSRF, Relator Rodrigo Pôssas)

DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

(Acórdão n.º 3302-010.597, da 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Turma/2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de março de 2021, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães)

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes e armazenagens relacionadas com mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo, Redator Designado