



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.923847/2012-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.081 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente EBC TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se originalmente de Pedido de Ressarcimento da contribuição PIS, PERDCOMP, apuração do 4º Trimestre de 2008, no valor de R\$ 268.220,76, relativos aos

Créditos da COFINS apurados sobre despesas com serviços de armazenagem e frete vinculados à operação de venda para o exterior.

O mérito do pedido não foi imediatamente analisado pela DEFIS/SP, conforme Termo de Início de Fiscalização em razão da mudança de endereço do contribuinte. Apresentada Manifestação de Inconformidade, acolhida pela DRJ em Juiz de Fora (MG), restou determinado o afastamento das questões prejudiciais e o retorno do processo para prolação de decisão de mérito.

Houve novo indeferimento conforme DESPACHO DECISÓRIO SEORT DRF/LIMEIRA N.º 170/2019:

4. As mídias apresentadas pelo contribuinte, arquivos não pagináveis juntados ao processo (fls. 84, 133/134), realmente, como informado no início pela auditora encarregada, não estão completos ou contém incorreções, pois não conferem com os totais mensais da DACON e PERDCOMP, no entanto, esse detalhe se tornou irrelevante, pois **há outras causas que afetam desfavoravelmente o mérito ao requerente, como a vedação das empresas comerciais exportadoras usufruírem o benefício da utilização do crédito do PIS e COFINS referente as exportações realizadas.**

Oportunizada a apresentação de nova Manifestação de Inconformidade, alegou o contribuinte, em síntese:

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.

...

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.

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.

Os argumentos não foram acolhidos pela 2ª Turma da DRJ/JFA, conforme acórdão assim ementado:

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.

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 14/05/2020 e interpôs o Recurso Voluntário em 10/06/2020, repisando os argumentos da manifestação de inconformidade, ressaltando a alegada elevação da carga tributária das empresas comerciais exportadoras em comparação às demais empresas exportadoras.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

Conforme relatado, o objeto da lide reside na possibilidade de aproveitamento, por empresa comercial exportadora, de créditos calculados sobre despesas com serviços de armazenagem e frete relacionados ao transporte de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, glosados pela Autoridade Fiscalizatória.

É sabido que para fomentar vendas ao exterior, a legislação de regência prevê a não incidência de contribuições para o PIS e a Cofins sobre as receitas decorrentes de operações para o exterior.

Por pertinente, há de se observar que as operações de exportação podem se dar de forma i) direta, quando a própria empresa produtora se encarrega de vender diretamente o

produto ao mercado exterior ou ii) indireta, quando há a intermediação da venda de mercadorias para outros países, por que existem empresas que não possuem registro no SISCOMEX, ou por que preferem contratar intermediários para promover a exportação, utilizando-se de empresas constituídas para exportar produtos adquiridos no mercado interno com a finalidade específica de serem exportados, chamadas de empresas comerciais exportadoras (ECE).

Inicialmente, somente as exportações diretas poderiam gozar de benefícios fiscais no tocante à tributação federal e estadual. Posteriormente, os mesmos foram estendidos às exportações indiretas.

A respeito da evolução normativa e jurisprudencial na esfera judicial em matéria de incidência de contribuições sobre receitas relacionadas a operações de exportação indireta, reproduzo consolidação elegantemente apresentada pela ilustre Conselheira Thaís de Laurentiis, em artigo publicado no site CONJUR¹:

Em nível constitucional, dispõe o artigo 149, §2º, inciso I, que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

As Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus artigos 5º e 6º, respectivamente, determinam que a Contribuição para o PIS e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das: 1) operações de exportação de mercadorias para o exterior; 2) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; 3) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação [2].

Com relação à isenção das receitas de vendas para empresa comercial exportadora, a Medida Provisória n.º 1.858-6/99 e suas reedições (atual MP n.º 2.158-35, de 2001) dispuseram em seu artigo 14 que são isentas as receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248/72, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.

O Decreto-Lei n.º 1.248, de 1972, por sua vez, estabelece os requisitos legais para a configuração do "fim específico de exportação":

Artigo 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".

...

Diante desse contexto normativo, a discussão que se coloca é se, uma vez comprovado que as mercadorias foram vendidas para empresa comercial exportadora para fins de exportação, e assim foi feito, vale dizer, a exportação realmente se implementou, haveria espaço para a cobrança da Contribuição ao PIS e da Cofins.

¹ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-set-22/direto-carf-novos-debates-acerca-pisofins-exportacoes-indiretas>

A dúvida, portanto, não é nova, resumindo-se ao conflito decorrente de uma postura mais restrita ou não da função dos requisitos em análise.

O ministro Alexandre de Moraes expressamente trata do conceito de "empresas comerciais exportadoras" e dos limites postos pela legislação da contribuição ao PIS e da Cofins como óbice a ser superado quando da avaliação do tema, no seguinte trecho de seu voto:

"Para fins didáticos, tais empresas podem ser ordenadas em duas categorias: 1) uma, composta por sociedades comerciais regulamentadas pelo Decreto-Lei 1.248/1972, que possuem o Certificado de Registro Especial, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministério da Fazenda (artigo 2º, I, do Decreto-Lei 1.248/1972), chamadas habitualmente de 'trading companies'; 2) outra, englobando aquelas que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro. Essa diferenciação não produz nenhuma consequência fiscal, porque a Administração Tributária dispensa o mesmo tratamento a ambas (disponível [aqui](#)). Atualmente, as empresas comerciais exportadoras, independentemente de possuírem o Certificado de Registro Especial, ao adquirirem produtos no mercado interno para posterior remessa ao exterior, já gozam de benefícios fiscais relacionados ao imposto sobre produtos industrializados – IPI (artigo 39 da Lei 9.532/1997), contribuições para o PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP ou artigo 5º da Lei 10.637/2002) e Cofins (artigo 6º da Lei 10.833/2003) e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS (artigo 3º da LC 87/1996). No que diz respeito à imunidade prevista no artigo 149, §2º, I, da CF, atento aos pressupostos dogmáticos responsáveis pela posituação da regra, entendo que também deve ser aplicada, em prestígio à garantia da máxima efetividade, o que passo a explicar. De antemão, registro não incidir a disposição prevista no artigo 111, II, do CTN, no sentido de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, já que desta não se trata. Cuida-se, como visto, de imunidade tributária, a respeito da qual a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem convergido para uma profusa hermenêutica constitucional, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.

Em relação ao caso em comento, a Recorrente atua como comercial exportadora, cujo objeto social principal é a aquisição de *commodities* agrícolas no mercado interno para posterior revenda nos mercados interno e externo, impende considerar o estabelecido pelo artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003², *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;

² Aplicável à contribuição para o PIS/Pasep nos termos do 15, inciso III, da mesma lei e com vigência a partir de 1º de fevereiro de 2004.

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,.

Depreende-se do dispositivo que apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu aos vendedores a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03), 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).

Assim, nesse arranjo normativo, não se está a discutir a existência da vedação, mas sua abrangência em relação a comerciais exportadoras.

Sobre o assunto, alega a Recorrente, em síntese, que a vedação alcança tão somente o crédito decorrente diretamente da aquisição de mercadorias adquiridas para fins de exportação, o que não seria o caso:

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.

Ademais, a Requerente é pessoa jurídica que possui atividade eminentemente exportadora e por esta razão aplicou na apuração dos créditos a sistemática aplicável às empresas exportadoras, e não a sistemática destinada às empresas com atividade de comercial exportadora, que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, conforme dispõe o artigo 6º da Lei nº. 10.833/03 (já parcialmente transcrito acima), *verbis*:

(...)

É dizer, ao contrário das próprias **MERCADORIAS** adquiridas com fim específico de exportação, os **SERVIÇOS** acessórios contratados pela Requerente no desempenho de suas atividades **não estão abarcados pela isenção ou não-incidência do tributo**, ou seja, os respectivos prestadores são contribuintes da PIS/PASEP, motivo pelo qual é assegurado o direito de desconto de crédito relativo a estas despesas.

No entanto, melhor sorte não socorre a linha de defesa construída com esmero, justamente por tratar-se de comercial exportadora conforme reconhecido no próprio recurso, inclusive no tocante aos gastos considerados indiretos:

A empresa comercial exportadora, como é o caso da Recorrente, e como o próprio nome diz, além de pessoa jurídica comercial é também exportadora, razão pela qual a esta também se aplica a imunidade das receitas de exportação prevista pelo artigo 149, § 2º, inciso I da CF/88, assim como o direito à manutenção e desconto de créditos de Contribuição para a COFINS nas aquisições de bens e serviços no mercado interno com a incidência desta contribuição (art. 6º da Lei n.º. 10.833/03).

A matéria já foi objeto de apreciação por este D. Colegiado, com outra composição, reproduzo a ementa do Acórdão n.º 3401.008.724, de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Também nesse sentido, destaco o Acórdão n.º 3302-011.455, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, julgado na Sessão de 23 de agosto de 2021:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO.

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

A despeito de representar um entendimento minoritário dentro do Conselho, entendo relevante registrar posicionamento dissonante, brilhantemente manifestado pela Conselheira Renata da Silveira Bilhim, constante do Acórdão n.º 3402-009.133, cujo voto foi acompanhado por unanimidade, na 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, desta 3ª Seção de Julgamento, em 21/09/2021, 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 n.º 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.

Naquela oportunidade, prevaleceu o entendimento de que a vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 se restringe apenas aos créditos decorrentes diretamente da venda de tais mercadorias, que pertencem à pessoa jurídica vendedora da mercadoria. Transcrevo, a seguir, os fundamentos daquele voto, os quais adoto como razões de decidir:

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:

...

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 nºs. 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 armazenagem, 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.

É de se registrar que, posteriormente (15/12/2021), aquela turma, julgando caso deste mesmo contribuinte, por maioria e em composição ligeiramente distinta, decidiu manter as glosas dos fretes e armazenagens relacionadas com mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO 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. (Acórdão nº 3402-009.832 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Nesse contexto, em que pese acreditar haver espaço para debate, entendo que cabe ao legislador fixar os limites objetivos para implementação da não-cumulatividade, dadas as características das contribuições, filiando-me neste momento à interpretação que vem prevalecendo, no sentido de vedar o creditamento da comercial exportadora, vinculado à receita de exportação.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins