



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.923850/2012-15
ACÓRDÃO	9303-016.412 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	EBC TRADING S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

COMERCIAL EXPORTADORA.

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

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO LEGAL.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os respectivos fretes e demais despesas, somente sendo admitido o creditamento em operações de exportação de produtos próprios.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.409, de 12 de dezembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.923847/2012-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

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

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face de acórdão assim ementado:

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.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Síntese dos Autos

Trata-se de processo de análise de pedido de ressarcimento de créditos apurados de PIS-PASEP/COFINS no regime da não-cumulatividade, apurados sobre despesas com serviços de armazenagem e frete vinculados à operação de venda para o exterior.

Em sua manifestação de inconformidade a Contribuinte alegou, 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 PIS-PASEP/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/COFINS, 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 de PIS-PASEP/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.

A DRJ não acolheu os argumentos da contribuinte.

Inconformada com a decisão, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos da manifestação de inconformidade, ressaltando a alegada elevação da carga tributária das empresas comerciais exportadoras em comparação às demais empresas exportadoras.

Foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Do Recurso Especial

Intimada da decisão, a Contribuinte apresentou Recurso Especial alegando, em síntese, haver divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

1. Possibilidade de apropriação de créditos de PIS-PASEP/COFINS calculados sobre as despesas de frete e armazenagem na operação de venda incorridas pela Recorrente em sua atuação como empresa comercial exportadora, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 3402-009.123, 3402-009.127, 9303-004.310;
2. Despesas com frete e armazenagem nas operações de venda de produtos acabados, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3201-003.210.

Por força do disposto no art. 118, §7º, do Anexo ao RICARF/2023, o Acórdão n.º 9303-004.310 foi afastado por superar o limite de indicação de paradigmas permitido.

A matéria 2 - Despesas com frete e armazenagem nas operações de venda de produtos acabados não foi admitida por falta de prequestionamento, *“visto que não há apreciação sobre ela no acórdão recorrido, ademais referida matéria sequer foi objeto do recurso voluntário”*.

Esclarece, ainda o Despacho de Admissibilidade:

Apenas a título de acréscimo, registre-se que o cerne da questão tratada no acórdão recorrido trata da 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.

No entanto ainda que restasse superada a questão referente a ausência de prequestionamento, em vista das disposições regimentais de que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, verifica-se que o acórdão nº 3201-003.210, indicado como paradigma trata de custo de frete referente ao transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, porém não de comercial exportadora, como é o caso dos autos.

Assim, tratando-se de divergência arguida com relação a matéria não prequestionada no acórdão recorrido, enseja a negativa de seguimento, conforme disposição regimental (3º 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

O Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido para analisar a matéria **Possibilidade de apropriação de créditos de PIS-PASEP/COFINS calculados sobre as despesas de frete e armazenagem na operação de venda incorridas pela Recorrente em sua atuação como empresa comercial exportadora.**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando, em síntese, 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 nº 10.833, de 2003, e no inciso II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002”;
- “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 nº 10.833, de 2003.”

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:

Do conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido nos termos do Despacho de Admissibilidade:

Entendeu o acórdão recorrido que 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, assim conclui a decisão com amparo de precedentes citados que por expressa vedação legal, a empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas de frete e armazenagem para fins de apuração da Cofins não-cumulativa.

O primeiro acórdão paradigma, em matéria similar entendeu que 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.

Assim, das decisões em confronto constata-se divergência jurisprudencial quanto à matéria arguida, notadamente quanto às disposições do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, no tocante à comercial exportadora.

(...)

Sendo despiciendo repisar as considerações já efetuadas com relação ao acórdão recorrido, também com relação ao segundo acórdão paradigma constata-se divergência jurisprudencial, visto que são idênticos os fundamentos utilizados, haja vista que o segundo acórdão paradigma teve o julgamento segundo a sistemática dos recursos repetitivos, sendo

Desta forma, resta claro que as decisões comparadas efetivamente dão interpretações diferentes na interpretação da mesma legislação, razão pela qual conheço o Recurso Especial da Contribuinte.

Do mérito

Cinge-se a matéria submetida à apreciação da possibilidade de reconhecimento do direito ao crédito da contribuição não-cumulativa, nos

termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, quanto aos serviços portuários (armazenagem e frete na operação de venda).

Cumpre esclarecer, antes de adentrar na análise do mérito, que após passar a integrar esta Turma Uniformizadora e realizar nova análise e reflexão acerca da matéria ora tratada, revi e alterei o posicionamento anteriormente adotado ao integrar a 2ª Turma da 4ª Câmara desta 3ª Seção consignado no Acórdão ora recorrido.

Esta matéria já se encontra sedimentada nesta Turma, indicando sua aptidão para a edição de Súmula, podendo-se destacar os seguintes Acórdãos:

- 9303-014.990, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho;
- 9303-015.626, de minha Relatoria;
- 9303-014.884, da relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

COMERCIAL EXPORTADORA.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

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

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

As empresas comerciais exportadoras e as *trading companies* atuam como intermediárias na representação e comercialização de produtos entre Brasil e outros países. Têm como objetivo social a comercialização, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades

tipicamente de uma empresa comercial. Essas empresas proporcionam um grande fomento na área de comércio exterior, tanto no que se diz respeito aos trâmites legais de exportação, quanto no estudo de mercados, viabilidade econômica e a inserção de produtos de interesse para os mais variados mercados.

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

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

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

Apesar das pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em relação às despesas e encargos incorridos para o auferimento da receita da exportação (desde que estas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno.

Para a empresa comercial exportadora existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, como segue:

(...)

Destarte, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos diretos e indiretos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.

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

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, uma vez a contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da empresa comercial exportadora, não se enquadram nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator