



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 11080.000418/2004-22  
**Recurso n°** 154.039 Voluntário  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO  
**Acórdão n°** 203-13.235  
**Sessão de** 04 de setembro de 2008  
**Recorrente** BIANCHINI S/A INDÚSTRIA, COMÉRCIO E AGRICULTURA  
**Recorrida** DRJ EM PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/11/2003

**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.

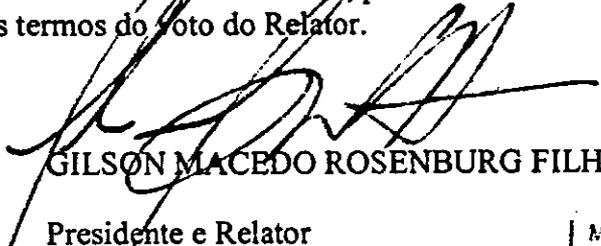
**NÃO-CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.**

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.

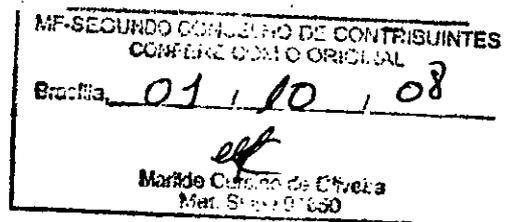
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

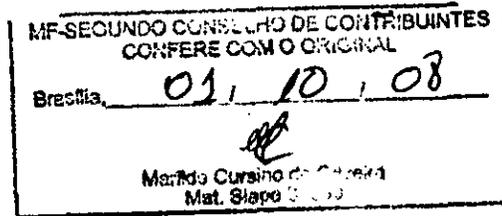
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

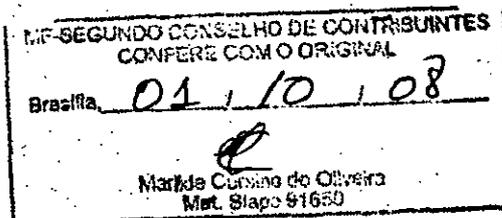
  
GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente e Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.





## Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

*Trata o presente processo das Declarações de Compensação entregues em 29 de janeiro e 31 de março de 2004 através das quais a contribuinte pretende a extinção dos valores de Cofins de dezembro de 2003 e janeiro de 2004, PIS não cumulativo e CSLL de dezembro de 2003, e IRPJ de dezembro de 2003 e fevereiro de 2004, através da compensação com créditos de PIS não cumulativo dos meses de setembro a novembro de 2003, que teriam sido apurados conforme o determinado no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (fls. 1, 2, 8 e 9).*

*Para examinar os valores dos créditos em cumprimento a mandado de Procedimento Fiscal, foi realizada ação fiscal junto à interessada pela DRF em Porto Alegre, a qual verificou que em setembro, outubro e novembro de 2003 foram incluídos os créditos de PIS provenientes de compras com o fim específico de exportação. Ou seja, empresas vendiam as mercadorias para a contribuinte explicitando tratar-se de vendas para posterior exportação, usufruindo dos direitos de crédito de PIS incidente nas operações anteriores, conforme determinado na legislação. Assim, a interessada não poderia beneficiar-se dos créditos já utilizados, por força do disposto no § 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*O Relatório Fiscal de fls. 40/49 analisa todos os Pedidos de Ressarcimentos e Declarações de Compensação que envolvem os créditos tributários de PIS dos períodos de janeiro de 2003 a junho de 2005 e de Cofins de fevereiro de 2004 a junho de 2005. O Despacho Decisório nº 749 (fl. 51), reconheceu parcialmente o direito ao ressarcimento de PIS de setembro a novembro de 2003, no valor de R\$ 1.748.451,71, homologando as compensações até este limite, efetuando a cobrança dos valores não extintos pela compensação (fls. 56/57), por força da irregularidade acima relatada (crédito indevido relativo a mercadoria comprada com o fim específico de exportação) nos períodos a que se referem os pedidos que ora se analisa. A glosa baseou-se no disposto no § 2º do artigo 7º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e no artigo 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2004. Consta também do Relatório que em outros períodos (a partir de agosto de 2004) foi efetivado recálculo no pedido da contribuinte por conta do impedimento de compensação ou ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria, operações previstas nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, sem qualquer influência no ressarcimento e compensações objeto do presente processo.*

*A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório e apresentou tempestivamente a Manifestação de Inconformidade de fls. 62/64, questionando a cobrança dos valores não extintos pela compensação e sobre a possibilidade de ressarcimento ou compensação com outros*



*tributos dos créditos originados da aquisição de soja. Quanto à glosa relativa aos créditos sobre os produtos comprados com o fim específico de exportação, alega não haver disposição em contrário na Lei n° 10.637, de 2002, sendo que não lhe parece constituir-se em empresa comercial exportadora nos termos da legislação em vigor.*

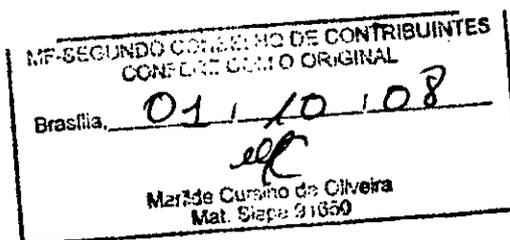
Por intermédio do Acórdão n° 10-13.944, de 18/10/2007, às fls. 67/68 (verso), a DRJ de Porto Alegre - RS manteve a glosa sobre os créditos originados de mercadorias compradas com o fim específico de exportação e negou provimento à manifestação de inconformidade.

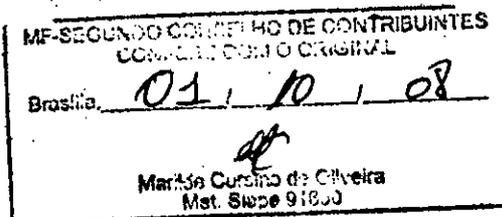
Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o Recurso Voluntário de fls. 76/79, no qual argumenta, em síntese, que:

- a) Não havia disposição em contrário na Lei n° 10.637/2002 que inviabilizasse o seu direito a crédito relativamente aos produtos adquiridos para posterior exportação;
- b) A recorrente não é “empresa comercial exportadora”, tal como conhecida e caracterizada pela legislação em vigor;
- c) A nova disposição legal dada pelo artigo 21 da Lei n° 10.865/2004, tem vigência a partir de abril de 2004, enquanto o crédito pretendido pela recorrente é de dezembro de 2003 a fevereiro de 2004; e
- d) A nova disposição que afasta o aproveitamento de créditos para comercial exportadora vem reforçar que antes a operação era permitida.

Termina sua peça recursal requerendo que seja dado provimento ao recurso voluntário.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Do exame do recurso voluntário, extrai-se que a pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se na glosa relativa aos créditos sobre produtos comprados com o fim específico de exportação.

Para enfrentar essa celeuma, é de bom alvitre uma rápida passagem histórica sobre o nascimento da não-cumulatividade dessas exações.

A não-cumulatividade do PIS e da Cofins, sem restrições ao direito de se apropriar créditos, foi elevada à categoria de princípio constitucional em 01/01/2004, com a inclusão do parágrafo 12 no art. 195 da CF/88, por meio da Emenda nº 42/03.

Implementar efetivamente a não-cumulatividade para essas contribuições implica tributar apenas o valor que é agregado ao longo de uma cadeia produção-consumo.

Dentre os diversos métodos de tributação do valor agregado existentes, o Poder Executivo elegeu o método indireto subtrativo na própria exposição de motivos que acompanhou a proposta que resultou na edição da MP nº 135/03, eleição essa avalizada mais tarde pelo Poder Legislativo ao convertê-la na Lei nº 10.833/03.

Indireto subtrativo é o método segundo o qual o valor do tributo devido é resultado da diferença entre o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as vendas e o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as compras.

Em um primeiro momento, foi criada a Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, mediante a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, a qual veio a ser convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Atendida a anterioridade mitigada (90 dias), a nova forma de incidência passou a ser aplicada para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/12/2002.

Posteriormente, estendeu-se a não-cumulatividade para a Cofins, por meio da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, que veio a ser convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Considerando-se a anterioridade nonagesimal, a Cofins não-cumulativa passou a ser aplicada para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/2004.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 - instituidoras da cobrança não-cumulativa do PIS e da Cofins -, ambas no art. 3º, prevêem a possibilidade de o contribuinte calcular créditos em relação ao valor da aquisição de insumos, valendo-se das mesmas alíquotas aplicáveis na determinação dos débitos sobre o valor do faturamento.

Como dito alhures, a sistemática de apuração das contribuições no regime não-cumulativo consiste em permitir ao sujeito passivo descontar, da contribuição apurada, créditos referentes à aquisição de mercadorias e/ou insumos e outros encargos e despesas, previstos em lei, relacionados às atividades desenvolvidas pela Pessoa Jurídica.

Ressalte-se que as operações praticadas pela pessoa jurídica que permitem a constituição de créditos da não-cumulatividade são apenas as que estão estritamente especificadas na legislação tributária, não sendo permitido o creditamento sobre aquisição de bens ou serviços que não tenha previsão legal, mesmo havendo incidência tributária de PIS e Cofins quando de sua aquisição.

Até 31/07/04, era irrelevante saber se o valor dos insumos adquiridos estava ou não sujeito às incidências desses tributos, na hipótese de aquisição de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Entretanto, a contar de 01/08/04, a Lei n° 10.865/04, alterando substancialmente o § 2° do art. 3° das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados. Com efeito, essa vedação atingiu, indistintamente, os insumos não tributados e os sujeitos à alíquota zero e, parcialmente, os isentos.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, o primeiro ponto a ser analisado diz respeito às atividades da recorrente. O fisco entende que são típicas de “empresas comerciais exportadoras”, no entanto, a contribuinte não se considera como tal.

A meu sentir é se suma importância conhecermos o que vem a ser uma “empresa comercial exportadora”.

As micro e pequenas empresas brasileiras nos últimos anos vem obtendo um aumento em suas exportações que, mesmo sendo em termos absolutos ainda pequeno, já demonstra uma maior vontade por parte de seus empresários a aumentar suas vendas com o mercado externo. Muito se deve às atitudes tomadas pelo governo com a criação de meios que facilitam e desburocratizam os processos necessários para tal feito.

Não se pode olvidar que essas empresas possuem uma certa dificuldade em atuar no mercado internacional, muitas vezes por não possuírem estrutura logística, departamento capacitado ou até mesmo pela dificuldade ao acesso dos programas de incentivo à exportação do governo e de iniciativas privadas, podendo, portanto contar com o trabalho realizado pelas *trading companies* e comerciais exportadoras. Como isso funciona?

Ao receber um pedido de exportação de mercadorias de sua produção, por muitas vezes a empresa fabricante não está preparada ou não tem condições de exportá-lo, por qualquer motivo. A empresa produtora poderá optar por não efetuar exportações diretamente, utilizando uma terceira empresa para processar suas vendas ao exterior. A modalidade de exportação através de uma terceira empresa se chama “Exportação Indireta”, ou “Exportação via Interveniente”, e tem um tratamento especial, que vamos aqui tratar.

RECEBIMOS DO CONTRIBUÍDO DE CONTRIBUÍNTES  
CC02/C03  
Brasil, 01/10/08  
Marilda Cury de Oliveira  
Mat. S/ape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01, 10, 08  
Marildo Cursino de Oliveira  
Mat. Siapa 91850

CC02/C03  
Fls. 90

A empresa produtora efetua, então, a venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, a uma empresa comercial, que se encarregará de exportá-la, atuando como interveniente na operação.

Portanto, a operação de exportação indireta consiste na venda de produtos destinados à exportação, os quais saem do estabelecimento industrial ou comercial para empresas comerciais exportadoras, *trading companies* ou qualquer outra empresa habilitada a operar com o comércio exterior.

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

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

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

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

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

As empresas comerciais exportadoras e as *trading companies* atuam como intermediárias na representação e comercialização de produtos entre Brasil e outros países. Têm como objetivo social a comercialização, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial. Essas empresas proporcionam um grande fomento na área de comércio exterior, tanto no que se diz respeito aos trâmites legais de exportação,

quanto no estudo de mercados, viabilidade econômica e a inserção de produtos de interesse para os mais variados mercados.

Com essa pequena noção sobre "empresa comercial exportadora", me atrevo a enfrentar o caso em epígrafe.

Pela análise dos autos, em especial o relatório fiscal de fls. 40/49, fica comprovada, por intermédio de circularizações feitas aos fornecedores da recorrente, que as vendas dos produtos a Bianchini S/A tinham o fim específico de exportação. Consta, ainda, que a própria recorrente, após o resultado da circularização, apresentou à fiscalização uma relação completa dos memorandos de exportação emitidos bem como demonstrativo dos valores totais mensais.

Ao ensejo da exposição acerca da exportação indireta e seus componentes, calha observar que ao adquirir mercadorias no mercado interno para revenda com o fim específico de exportação, a recorrente está exercendo uma atividade própria/típica de empresa comercial exportadora.

Superada a classificação das atividades da recorrente, passo a analisar a aplicação das regras do PIS e Cofins não cumulativos no que concerne às empresas comerciais exportadoras.

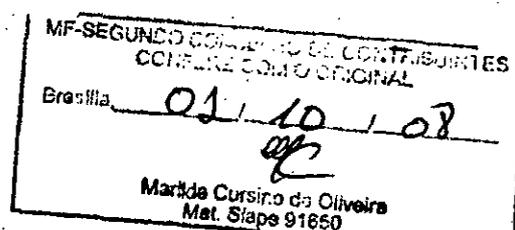
Não se pode olvidar que as receitas referentes às operações de exportação gozam de tratamento privilegiado, sobre as quais não incidem a contribuição para o PIS e a Cofins, em consonância com o disposto no art. 149 da Constituição Federal.

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:

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



*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:*

.....  
*III - nos §§ 3o e 4o do art. 6o desta Lei;*

.....  
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.

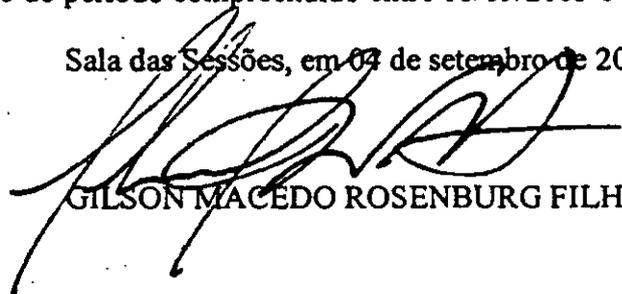
Não obstante, devemos tomar cuidado com as datas de vigência das modificações trazidas pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.856/2004, pois para a Cofins, a vedação acima retratada vale a partir de 01/02/2004, enquanto para o PIS, vale a partir de 01/05/2004.

Mais uma vez socorro-me do relatório fiscal de fls. 40/49 para identificar os períodos glosados pela fiscalização.

O item 02 do relatório informa que os créditos glosados do PIS, referentes aos custos dos produtos adquiridos com o fim específico de exportação são dos meses de janeiro de 2003 a janeiro de 2004 e agosto de 2004;

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar a glosa dos créditos do PIS referentes aos custos dos produtos adquiridos com o fim específico de exportação do período compreendido entre 01/09/2003 e 30/11/2003.

Sala das Sessões, em 04 de setembro de 2008



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

