



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13856.000240/2004-27  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.027 – 3ª Turma  
**Sessão de** 30 de novembro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PIS NÃO CUMULATIVO  
**Recorrente** CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 5º da Lei 10.637/2002, o direito à manutenção do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep é garantido apenas ao exportador fabricante das mercadorias, que as vende à comercial exportadora.

A sistemática da incumulatividade afasta, por princípio, a possibilidade de apropriação de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dos tributos/contribuições. No caso, inexistente disposição legal que autorize a comercial exportadora a apropriar-se de um crédito ficto ou presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito - Relator

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67, e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3802-001.197**, proferido pela extinta 2ª Turma Especial da 3ª Seção de julgamento, que decidiu por unanimidade de votos negar provimento ao Recurso, por entender de que seria impossível o creditamento da contribuição para o PIS/PASEP, sob o regime de incidência não-cumulativa, por empresa comercial exportadora em relação a produtos adquiridos com isenção destinados especificamente para exportação.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

*"Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp), fl. 1, cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao mês de março de 2003, no valor de R\$ 193.346,67.*

*Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, contudo, não foram acatados pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO SP, que negou provimento à manifestação de inconformidade, julgando procedente a glosa de créditos e negando o direito creditório.*

O acórdão recorrido restou assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2003*

**PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. NATUREZA. COBRANÇA EM REGIME DE VALOR AGREGADO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA QUE ADQUIRIU PRODUTOS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. DESCONTO DE CRÉDITOS DO PIS. IMPOSSIBILIDADE.**

*O regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep foi criado para evitar a incidência em cascata do tributo na cadeia produtiva, com a cobrança do mesmo de forma agregada. Assim é que foi viabilizada a compensação da contribuição devida pela própria empresa com a contribuição anteriormente exigida na etapa anterior do ciclo produtivo do bem ou serviço. A*

*possibilidade de desconto de créditos calculados na forma do artigo 3º da Lei no 10.637/2002, para as hipóteses de que trata o artigo 5º, é limitada à “**pessoa jurídica vendedora**” (§ 1º), em outras palavras, à pessoa jurídica que vende para “**empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação**” (artigo 5º, inciso III).*

*Assim, seja pela própria natureza do regime da não cumulatividade do PIS, seja em virtude da vedação legal indireta (posto que a norma, nos casos expressamente enunciados no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, só permite a utilização de crédito pela pessoa jurídica que vendeu à comercial exportadora e não por esta), é inadmissível aceitar possibilidade em que haja nova utilização de crédito pela comercial exportadora adquirente de produtos com o fim específico de exportação.*

*A inovação legislativa objeto da Lei no 10.865/2004 posterior aos fatos geradores, que, no § 2º do artigo 3º da Lei no 10.637/2002, inseriu hipótese de vedação ao crédito quando “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição [...]”, objetivou alcançar unicamente as transações realizadas no mercado interno, já que, em relação às empresas comerciais exportadoras adquirentes de produtos destinados especificamente à exportação, a vedação a quaisquer créditos já estava prevista na redação original da Lei no 10.637/2002.*

*Exegese que se extrai dos dispositivos legais acima citados, complementada pelo artigo 7º da Lei no 10.637/2002, e que está em sintonia com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na lei retrocitada.*

***Recurso ao qual se nega provimento.***

***Direito creditório não reconhecido”.***

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso, requerendo o seguinte:

*“seja reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação à aquisição de mercadorias com fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras, com fundamento no artigo 3º da Lei nº. 10.637/02, dada a ausência de vedação legal no período compreendido entre as edições da Lei nº. 10.637/02 e da Lei nº. 10.865/04;*

*alternativamente, seja também reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculado em relação à aquisição de mercadorias com fim específico de exportação por empresas comerciais exportadoras, por expressa previsão legal do artigo 5º, inciso I e §1º da Lei nº. 10.637/02, ao menos até a edição da Lei nº. 10.865/04; e,*

*finalmente, sendo reconhecido o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, com fundamentos nos itens (i) e (ii) acima, REQUER seja reformado o v. acórdão recorrido para fins de homologar o Pedido de*

---

*Compensação originário, reconhecendo-se a extinção dos débitos compensados de CSLL, nos exatos termos do artigo 156, inciso II, do CTN".*

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta, como paradigmas, o acórdãos n.ºs **3402-01.755** (PA n.º. 13856.000234/2004-70), **203-13.233** (PA n.º. n.º 11080.101373/2005-93). Em seguida, o Presidente da 2 Câmara da 3º Seção de Julgamento do CARF, deu seguimento ao Recurso, por ter sido comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 386/393, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo* por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Com efeito, a discussão posta a esta E. Câmara Superior, diz respeito exclusivamente ao direito de aproveitamento de créditos de PIS, utilizado por empresa Comercial Exportadora de Mercadorias decorrente de compras efetuadas com fim específico para exportação, cujas operações pressupõem não incluírem os valores da contribuição ao PIS em seus preços, tendo em vista a isenção da contribuição, concedida para as vendas de mercadorias efetuadas para empresas comerciais exportadoras, anterior a vigência da lei 10.865/04, a qual inseriu no ordenamento jurídico o parágrafo 2º, II, do artigo 3º da lei nº 10.637/02.

Sem embargo, a decisão recorrida negou provimento ao recurso voluntário da Contribuinte ao entendimento de que seria impossível o creditamento da contribuição para o PIS/PASEP, sob o regime de incidência não-cumulativa, por empresa comercial exportadora em relação a produtos adquiridos com isenção destinados especificamente para exportação.

Para melhor compreensão dos fatos, verifico que a Contribuinte é uma empresa comercial exportadora, cujo objeto social principal é a originação de commodities agrícolas — açúcar e álcool - no mercado interno para posterior revenda no mercado interno e externo, colocando à disposição das empresas brasileiras, sobretudo aquelas atuantes no mercado agropecuário, sua estrutura administrativa e *expertise* na gestão de contratos, logística e estruturação financeira com instituições do Brasil e do exterior.

Após esse breve esclarecimento sobre atividade empresária exercida da Contribuinte, se faz necessário delimitar o regime jurídico das empresas Comerciais Exportadoras, para fins de incidência do PIS.

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

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

Deste modo, as empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.

Conforme preconiza o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção. De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012, o qual o legislador vedou a manutenção de créditos de PIS na aquisição de produtos não sujeitos ao recolhimento da contribuição, por meio da lei nº 10.865/04, a qual deu nova redação ao artigo 3º, parágrafo 2º da lei nº 10.637/07<sup>1</sup>. *in verbis*:

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

Portanto, atualmente, existem duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais. Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grupos: 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,

<sup>1</sup> Extraído do Portal do Ministério da Indústria, Comércio e Serviço. Acessado em 17/03/2017. <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>

ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.

Pela análise dos autos, evidencia-se que as operações de vendas da Contribuinte destinava-se a exportação. Consta, ainda, que a própria Contribuinte, apresentou à fiscalização uma relação completa de documentos, o que de uma análise mais detida, comprova-se referidas exportações.

Superada a questão das atividades da Contribuinte, passo a analisar a aplicação das regras do PIS não cumulativo no que tange às empresas comerciais exportadoras.

Com efeito, o PIS é uma contribuição que encontra previsão no artigo 195, I, "b" da Constituição Federal de 1998, tem como hipótese de incidência o faturamento da pessoa jurídica. Referida contribuição foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70, inicialmente, tinha como hipótese de incidência o faturamento com alíquota de 0,65% (regime cumulativo). Neste modelo, não era permitido o abatimento de custos financeiros, aquisição de bens e serviços utilizados no processo produtivo.

Nada obstante, com objetivo de desonerar a cadeia produtiva, a técnica cumulativa foi alterada por meio da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na lei nº 10.637/02, a qual instituiu o novo modelo não cumulativo do PIS. A novel legislação á época, determinava que sobre a base de cálculo apurada nos termos da lei (faturamento) incidirá a alíquota de 1,65%, maior do que aplicada na técnica cumulativa, contudo, a nova legislação permitia a manutenção dos créditos calculados á alíquota de 1,65% sobre valores referentes aos custos e despesas na aquisição de serviços, sendo abatidos do valor apurado de PIS devido no fim do período de apuração. Vejamos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [Produção de efeito \(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#) ([Produção de efeitos](#)) ([Vide Medida Provisória nº 497, de 2010](#)) ([Regulamento](#))*

*I- bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º.*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

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

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*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.*

Neste sentido, a época dos fatos (**Auto de Infração lavrado referente ao ano calendário de 2003**) estava em vigor a lei nº 10.627/02, a qual em seu inciso I, determinava que o montante a ser pago á título de PIS não cumulativo poderia ser descontados créditos calculados sobre bens adquiridos para revenda, exceto em relação ás mercadorias ou produtos sujeitos ao regime monofásico.

Portanto, á época da lavratura do Auto de Infração não havia dispositivo legal que limitava a manutenção ao direito de crédito nas operações de compra de produtos não sujeitos a tributação, inexistindo vedação para apropriar-se de tais créditos.

Contudo, o legislador vedou a manutenção de créditos de PIS na aquisição de produtos não sujeitos ao recolhimento da contribuição, por meio da lei nº 10.865/04, a qual deu nova redação ao artigo 3º, parágrafo 2º da lei nº10.637/07.

No caso em espécie, mesmo considerando o artigo 6, parágrafo 4º, da lei nº 10.833/03, também aplicável ao PIS em razão do artigo 15, inciso III, do mesmo diploma, a vedação a manutenção ao direito de crédito de PIS, não poderia ser aplicado, pois os créditos guerreados dizem respeito ao ano calendário de 2003.

Deste modo, observo que o Acórdão recorrido nada falou sobre o interregno da lei nº 10.637/02, inciso I, vigente a época dos fatos, bem como da alteração do artigo 3º, parágrafo 2º, promovido com a edição da lei nº10.865/04. Considerando a vigência das alterações trazidas pelas leis nºs 10.637/02 ,10.865/04 e 10.833/02.

Para reforçar meu entendimento de que á época dos fatos não havia dispositivo legal que vedasse o direito a manutenção de créditos de PIS não cumulativos, utilizo como fundamento adicional em minhas razões de decidir, o acórdão paradigma nº **203-13236**, da lavra do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

*"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 nº 10.865/04, alterando substancialmente o § 2º do art 3º das Leis nºs 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. alíquotas aplicáveis na determinação dos débitos sobre o valor do faturamento.*

*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.*

*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 indiretaS 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: 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.*

*Tem 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. 39/48, 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.*

*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. 39/48 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 01/04/2003 e 31/05/2003".*

Processo nº 13856.000240/2004-27  
Acórdão n.º **9303-006.027**

**CSRF-T3**  
Fl. 13

---

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso da Contribuinte, para reconhecer a legitimidade dos créditos relativos às aquisições de açúcar, e álcool, exceto para fins carburantes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Em que pesem as consistentes considerações do i. Relator do processo, ousou divergir em parte de seu posicionamento, pelas razões que a seguir passo a declinar.

O arcabouço normativo que deu forma ao sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS foi, desde o início, estruturado com base no princípio de que, do valor devido em cada período de apuração, poderiam ser descontados os créditos a que a contribuinte tinha direito.

O art. 1º da Lei 10.637/2002 determinou a amplitude da base de cálculo da Contribuição, nos seguintes termos:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Produção de efeito)*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); (grifos acrescidos)*

O art. 2º especificou a alíquota de 1,65% incidente sobre a base estabelecida no art. 1º.

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

O art. 3º, por sua vez, autorizou o desconto de créditos do valor apurado na forma do art. 2º.

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

(...)

O valor apurado na forma do art. 2º, em referência, é obtido pela multiplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor imponível especificado no art. 1º. Ou seja, somente deste valor é que se admitiu, desde o primeiro momento, o desconto de créditos calculados nos termos do art. 3º. Isso quer dizer que, para as operações realizadas no mercado interno, na concepção original do sistema, não havia previsão para apropriação de créditos quando não houvesse valor devido pela contribuinte.

A lógica por trás dessa estrutura está na própria essência da incumulatividade. A menos que haja um incentivo específico para determinado tipo de operação, segmento de mercado, área geográfica etc, a apuração não cumulativa apenas afasta a possibilidade de que o encargo tributário incida em cascata, autorizando o desconto do valor devido, daquilo que já foi pago pela contribuinte na etapa anterior. À luz dessa sistemática, não é difícil compreender que a apropriação do crédito está intimamente relacionada a dois eventos, quais sejam: a ocorrência desse crédito decorrente do ônus embutido na compra e de um débito em consequência da venda.

Outro critério genérico que definiu os contornos do sistema de apropriação e utilização dos créditos na incumulatividade foi a autorização para que os créditos não aproveitados no mês fossem (apenas) descontados dos débitos apurados nos meses subsequentes, *ex vi*, parágrafo 4º, a seguir transcrito.

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Esta regra também está em perfeita harmonia com a essência da mecânica de apuração não cumulativa. Se o crédito concedido tem como propósito afastar a cumulação do encargo tributário, não haveria, *a priori*, outro destino ao crédito do contribuinte se não a dedução do valor devido por meio do desconto.

Todas essas generalidades, contudo, não foram reproduzidas no disciplinamento das operações de exportação. Para elas, como é comum acontecer, definiu-se um tratamento tributário diferenciado.

Uma vez que o exportador correria o risco de não ter como descontar os créditos apurados nos termos do art. 3º do valor apurado na forma do art. 2º, já que a exportação não é onerada pela Contribuição, a lei autorizou-o a utilizar o crédito acumulado também na compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou, ainda, para ressarcimento em dinheiro, se não vejamos.

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: Produção de efeito*

*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 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.*

Sobressaem três premissas de grande relevo no teor normativo das regras que disciplinam as particularidades na apropriação dos créditos do contribuinte nas operações com o mercado externo.

A primeira diz respeito à forma de apuração propriamente dita. Como se depreende do teor do §1º do art. 5º, os créditos, mesmo nas operações de exportação, são apurados na forma do art. 3º. De tudo que se disse até aqui, resta incontroverso que o art. 3º somente autoriza o crédito para desconto do valor apurado na forma do art. 2º, ou seja, para operações tributadas.

A segunda é que essa regra estrutural é mitigada pela concessão do direito ao ressarcimento. Ou seja, embora a lógica sistêmica seja descontar o encargo anterior daquele que sobrevêm, na exportação, por ser concedido tratamento especial, é permitido a apropriação do crédito decorrente do encargo anterior sem que haja encargo posterior, do que decorre a necessidade do direito ao ressarcimento, sob pena de tornar-se uma concessão inócua.

A terceira é a de que, ao disciplinar individual e destacadamente as operações de exportação, o legislador estabeleceu com clareza os limites do direito que concedia às partes envolvidas. Ao fazê-lo, jamais aventou da possibilidade de que a empresa comercial exportadora fosse autorizada a constituir créditos fictos (já que materialmente inexistentes) e pudesse mantê-los para quaisquer finalidades.

E, de fato, a cogitação do direito ao crédito para comercial exportadora implicaria na fragmentação lógica do processo, ao sugerir a apropriação de um crédito inexistente de fato a ser compensado com um débito que jamais ocorrerá.

Com o passar do tempo, toda essa estrutura foi sendo aprimorada, com a inclusão de novas regras.

A Lei nº 11.033/2004, interpretando o disposto na legislação de regência, tratou da possibilidade de manutenção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das Contribuições. A Lei nº 11.116/2005 autorizou a utilização desses créditos na compensação e ressarcimento, tal como já era admitido nas operações de comércio exterior.

*Lei nº 11.033/2004*

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

*Lei nº 11.116/2005*

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do [art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), e do [art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004](#), acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no [art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004](#), poderá ser objeto de:*

*I - 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; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

A Lei nº 10.865/2004, por seu turno, vetou expressamente o direito de apropriação de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

*Lei 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: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*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. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

É notória a sintonia da legislação novel com o escopo do ordenamento legal pré-existente. A Lei nº 11.033/2004, que autoproclamou-se interpretativa e, por conseguinte, tornou-se aplicável a fatos pretéritos autorizou a manutenção de créditos existentes mesmo

---

quando vinculados a vendas que não gerassem débitos, uma possibilidade lógica e inerente à incumulatividade, pois a dispensa do pagamento em apenas um dos lados do processo reduz sobremaneira o efeito do incentivo concedido. Já a Lei nº 10.865/2004 esclareceu o óbvio, qual seja, que não existe crédito sem que se incorra no gasto que lhe origina. Em outras palavras, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito.

De se observar também que as disposições legais acima reproduzidas, a toda evidência, deram às operações no mercado interno tratamento análogo àquele que fora, desde o princípio, concedido às operações de exportação, autorizando a manutenção do crédito nas vendas desoneradas, concedendo direito à compensação com outros tributos/contribuições e o ressarcimento em espécie, e afastando a possibilidade de apropriação de créditos nas aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição, como é o caso das compras realizadas pelas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação.

Com base em tudo o que foi exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal