



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000201/2007-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.414 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente BAUCHE ENERGY BRASIL COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Mateus Soares de Oliveira (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento parcial ao recurso, para afastar a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03 e devolver o processo para a Unidade de Origem analisar os créditos requeridos pela Contribuinte, com a emissão de novo Despacho Decisório. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-010.414 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000201/2007-91

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-16.868, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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.

As empresas comerciais exportadoras não poderão aproveitar os créditos relativos às despesas com armazenagem e fretes, em face da vedação prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

Solicitação Indeferida

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

DRJ:

O presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos apurados de COFINS no regime da não-cumulatividade, referentes ao quarto trimestre de 2006, decorrente de aquisição de mercadoria no mercado interno, contratação de serviços de transporte e realização de exportação, com base no art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

A DERAT/SP emitiu o Despacho Decisório de fls. 63/66, no qual indefere o pedido de ressarcimento devido a impossibilidade de creditamento do valor das contribuições sociais sobre a receita referente a serviços de armazenamento e transporte de mercadoria, tomados pelas sociedades comerciais exportadoras na realização de suas atividades.

O contribuinte, inconformado com o despacho decisório que indeferiu seu pleito, apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 73/87) alegando em síntese o que se segue:

- a) Ausência de fundamentação legal para o indeferimento, caracterizando o cerceamento do direito de a recorrente ter seu pedido de ressarcimento devidamente julgado;
- b) A decisão proferida pela DERAT possui gritante contradição, pois alega que a recorrente não tem direito a crédito por tratar-se de comercial exportadora, não tendo agido na operação relatada como efetiva exportadora. Contudo, afirma categoricamente que a recorrente efetuou exportações e arcou com os custos de armazenagem e frete internacional;

c) Existência de reconhecimento expresso acerca da procedência do direito creditório, pois a recorrente teria demonstrado documentalmente que no processo em questão não só facilitou os trâmites da exportação como atuou como exportadora;

d) "Como comercial exportadora a recorrente adquire o produto (açúcar e álcool) isento de PIS/PASEP e COFINS, contrata serviço de transporte e armazenamento no mercado interno, onde há incidência PIS/PASEP e COFINS e efetiva a exportação emitindo notas fiscais "isentas" (imunes) de PIS/PASEP e COFINS". Como suas operações não tratam de meras intermediações, mas de exportação efetiva, realizada por uma comercial exportadora, não tem como se negar o direito ao crédito do PIS/PASEP e COFINS quando a própria recorrente faz exportação;

A Contribuinte recebeu a intimação da decisão de primeira instância pela via postal em 10/04/2008 (Aviso de Recebimento de e-fls. 587), apresentando o Recurso Voluntário por meio de protocolo físico em 09/05/2008, pelo qual pediu para que seja reconhecido o seu direito ao crédito de COFINS referente ao 4º trimestre de 2006, decorrente de aquisição de mercadoria no mercado interno, contratação de serviços de transporte e armazenagem e realização de exportação, com base no art. 6º, da Lei nº 10.833/2003,

Após, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

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

2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre pedido de ressarcimento de créditos apurados de COFINS no regime da não-cumulatividade, referentes ao 4º trimestre de 2006, decorrente de aquisição de mercadoria no mercado interno, contratação de serviços de transporte e realização de exportação, com base no art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

O pedido foi indeferido por concluir a DRF pela impossibilidade de creditamento do valor das contribuições sociais sobre a receita referente a serviços de armazenamento e transporte de mercadoria, tomados pelas sociedades comerciais exportadoras na realização de suas atividades.

O Despacho Decisório foi mantido pela DRJ, igualmente por considerar a incidência do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, que veda a apuração dos créditos relativos às contribuições.

A Recorrente tem por objeto social a (i) importação, exportação e comercialização de açúcar, álcool e *commodities* em geral; (ii) prestação de serviços de logística para a realização de seu objeto social; e (iii) participação em outras sociedades, como sócia, acionista ou quotista.

Em peça recursal, a defesa esclareceu que não se equipara às empresas comerciais exportadoras que atuam apenas como intermediárias na representação e comercialização de produtos para exportação, sendo que adquire produto no mercado interno (álcool e açúcar) com o fim específico de exportação, arcando com todos os custos de armazenagem e transporte (PIS/COFINS), efetivando a exportação da mercadoria (saída imune).

Esclareceu ainda que o crédito pleiteado não tem origem no produto exportado, mas sim no valor recolhido a título de PIS/COFINS com o transporte e armazenagem de tais produtos.

Da análise dos autos, constata-se que foram anexadas cópias de notas fiscais das exportações efetuadas, planilha de exportações realizadas no período fiscalizado, conhecimento de transporte, notas fiscais de serviços emitidas pelas prestadoras de serviços de armazenagem e movimentação portuária.

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio trata da possibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre o frete e custos de armazenagem de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Entendo que assiste razão à defesa.

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

✓ **Lei nº 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 – (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

(...)

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

✓ **Lei nº 10.833/2003:**

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

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

(...)

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

I – (...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

(...)

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - **compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º **A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º **O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º **O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.**

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

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

Ademais, o crédito pleiteado versa sobre o serviço transporte do produto para a venda, ou ainda, frete na “operação” de venda, o que é permitido pelo art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei 10.833/03, acima citados, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como igualmente argumenta a Recorrente.

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

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

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

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

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

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comportam duas espécies: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se adquirida a mercadoria com fim específico de exportação, ainda que não remetida diretamente a embarque ou recinto alfandegado, mas desde que permaneçam na Empresa Comercial Exportadora ou mesmo nas dependências de terceiros, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

A ilustre Conselheira Relatora do r. voto condutor da decisão em referência, fez importantes ponderações com relação ao direito creditório em análise, as quais peço vênua para reproduzir igualmente a título de fundamentação, na forma prevista pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999:

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 nº 10.833/03), 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 nº 10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação:

Art. 6º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria.

Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela RJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis n.ºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, consequentemente 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 referente aquisição de mercadorias destinadas à exportação. Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade.

Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação. Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica.

Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.

Ao meu sentir, e o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.

Desta forma, fazendo uma 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 nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, **não abarcando os custos indiretos**, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Como já demonstrado neste voto, compartilho do mesmo entendimento, uma vez que a vedação do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 aplica-se tão somente aos custos diretamente relacionados com a aquisição das mercadorias com fim específico de exportação, não abrangendo os fretes na venda e custos com armazenagem, os quais não são desonerados pelas contribuições ao PIS e da COFINS e, por consequência, são suportados pela Recorrente, resultando em necessária aplicação do regime da não cumulatividade.

Com isso, tendo em vista que a vedação para utilização do crédito pleiteado pela Recorrente se ateve à restrição do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, entendo pela necessidade de cancelar o Despacho Decisório para que a Unidade de Origem proceda à nova análise dos documentos que comprovam o direito creditório invocado, aplicando a regra do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

3. Dispositivo

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator Designado.

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

O Contribuinte alega em seu recurso que teria direito aos créditos relativos às despesas de frete e armazenagem de mercadorias na operação de venda, cujo ônus fora por si suportado, na forma do permissivo legal do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, utilizando-os para a finalidade prevista no artigo 6º, § 2º, da mesma Lei: *“a pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”*, por se tratar, em sua totalidade, de créditos vinculados à receita de exportação.

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

Inicialmente, esclareço que, em que pese eu ter votado em setembro de 2021, no Acórdão nº 3402-009.133, em sentido diferente, admitindo o crédito, no presente voto altero meu entendimento por ter sido dada a melhor solução à lide.

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

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

.....

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(negrito nosso)

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

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

Desta feita, o aproveitamento de créditos vinculados a tais mercadorias é vedado expressamente, nos termos do §4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, citados e transcritos anteriormente.

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

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

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

(Acórdão nº. 9303-009.670, julgado em 16/10/2019, CSRF, Relator Rodrigo Pôssas)

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

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

(Acórdão nº3302-010.597, da 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Turma/2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de março de 2021, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães)

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo, Redator Designado