



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**PROCESSO** 16349.000201/2007-91

**ACÓRDÃO** 9303-016.408 – CSRF/3ª TURMA

**SESSÃO DE** 12 de dezembro de 2024

**RECURSO** ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

**RECORRENTE** EBC TRADING S.A.

**INTERESSADO** FAZENDA NACIONAL

**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.

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

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

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 12 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3402-010.414, de 25 de abril de 2023, fls. 650 a 661, assim ementado:

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.

Consta do respectivo acórdão:

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.

### Síntese dos Autos

Trata-se de processo de análise 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 indeferiu o pedido de ressarcimento devido à 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.

A contribuinte, inconformada com o despacho decisório que indeferiu seu pleito, apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 73/87) alegando em síntese, (a) ter ocorrido ausência de fundamentação legal para o indeferimento do seu pedido, caracterizando o cerceamento do direito de a recorrente ter seu pedido de ressarcimento devidamente julgado; (b) que a decisão proferida pela DERAT possuía gritante contradição, pois alegava que a recorrente não tria direito a crédito por tratar-se de comercial exportadora, não tendo agido na operação relatada como efetiva exportadora, embora afirmasse categoricamente que a recorrente efetuou exportações e arcou com os custos de armazenagem e frete internacional; (c) ter ocorrido 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 corno exportadora; e (d) que suas operações não tratam de meras intermediações, mas de exportação efetiva, realizada por uma comercial exportadora, não tendo como se negar o direito ao crédito do PIS/PASEP e COFINS quando a própria recorrente faz exportação.

Inconformada com a decisão, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário por meio do 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.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, pelo voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário.

#### ***Do Recurso Especial***

Intimada da decisão, a Contribuinte apresentou o Recurso Especial de fls. 670 a 698, alegando, em síntese, que:

o acórdão recorrido entendeu que haveria expressa vedação legal à apropriação de créditos de COFINS calculados sobre as despesas de frete e armazenagem na operação de venda incorridas pela Recorrente, em sua atuação como empresa comercial exportadora, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 3401-009.071, 3402-009.123; 9303-004.310 e 3201-003.210.

Por força do disposto no art. 118, §7º, do Anexo ao RICARF/2023, os Acórdãos n.º 9303-004.310 e 3201-003.210 foram afastados por superar o limite de indicação de paradigmas permitido.

Por ter sido proferido pela mesma Turma julgadora do Acórdão recorrido, foi afastado o Acórdão n.º 3402-009.123, nos termos do *caput* do art. 118 do RICARF/23 que exige ter sido a decisão paradigma proferida por turma julgadora diferente da recorrida.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 874 a 882, admitindo-se exclusivamente o acórdão paradigma n.º 3401-009.071 para a analisar a matéria **apropriação de créditos de COFINS calculados sobre as despesas de frete e armazenagem na operação de venda incorridas pela Recorrente, em sua atuação como empresa comercial exportadora.**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 884 a 896), alegando, em síntese, que:

- o contribuinte adquiriu nº mercado interno álcool e açúcar com o fim específico de exportá-los, tendo arcado com os custos de armazenamento e frete;
- entendendo ter atuado como exportadora, pretendeu a Contribuinte ressarcir os créditos a título de COFINS decorrentes dos custos acima citados, com fundamento na Lei nº 10.833/2003;
- 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;
  - o produtor/exportador conta com isenção de impostos e deixa de ter qualquer responsabilidade sobre a continuidade da operação;
  - o produtor/exportador conta com vantagens, tais como: gasto reduzido na comercialização do produto; eliminação da pesquisa de mercado; eliminação dos procedimentos burocráticos e seus custos, já que a documentação se resume à Nota Fiscal; redução de riscos comerciais e de movimentação da mercadoria no exterior; redução do custo financeiro decorrente das vendas a prazo, já que, via de regra, as comerciais exportadoras compram à vista; e dedicação exclusiva à produção;
  - 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;
  - 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 eficiência 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;
  - estas empresas 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;
  - as receitas referentes às operações de exportação gozam de tratamento privilegiado, sobre as quais não incide a COFINS, em consonância com o disposto no art. 149 da Constituição Federal;
  - ao adquirir mercadorias no mercado interno para revenda com o fim específico de exportação, a recorrente está exercendo uma atividade própria de empresa comercial exportadora;

- 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, da Lei nº 10.833, de 2003;
- não é permitida a utilização de créditos diretos e indiretos da COFINS, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

### ***Do conhecimento***

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

Entendemos comprovada a divergência.

Com efeito, as situações fáticas enfrentadas nos acórdãos confrontados são semelhantes: Trata-se de créditos de PIS/Cofins incidentes sobre despesas com fretes e armazenagem nas aquisições de mercadorias realizadas pela Recorrente, na qualidade de comercial exportadora. Entendeu a Relatora do acórdão recorrido que a vedação atingiria apenas o crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, e não os 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, o mesmo entendimento adotado no paradigma, que, contudo, restou vencido no recorrido. Tal entendimento, contudo, restou vencido no acórdão recorrido, de forma que não se reconheceu o crédito aqui mencionado, diferentemente do que ocorreu no paradigma, que, como vimos, adotou a tese naquele vencida.

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

### ***Do mérito***

Cinge-se a matéria submetida à apreciação da possibilidade de reconhecimento do direito ao crédito da contribuição não-cumulativa, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, quanto aos serviços portuários (armazenagem e frete na operação de venda).

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

COMERCIAL EXPORTADORA.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, uma vez a contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre

outros, ocorridos por conta da empresa comercial exportadora, não se enquadram nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

***Dispositivo***

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

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**