



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16366.720456/2013-11
ACÓRDÃO	3202-002.188 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

No regime não cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/Cofins, não dá direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de maio de 2004, é vedado o aproveitamento de crédito da contribuição ao PIS e da Cofins vinculados à exportação pela empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo os argumentos trazidos somente no recurso voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, na matéria referente a bens não sujeitos à tributação, negar provimento ao recurso. Por voto de qualidade, na matéria referente a créditos relativos aos custos indiretos vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, negar provimento ao

recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos relativos aos custos indiretos vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira- Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo relativo a operações de exportação do 3º trimestre de 2012, no valor de R\$ 8.566.725,86. A DRF de origem proferiu Despacho Decisório reconhecendo em parte o crédito pleiteado, no valor de R\$ 8.203.780,98.

Em sede de fiscalização apurou-se irregularidades no aproveitamento de créditos apurados sobre saída de mercadorias sujeitas à suspensão das contribuições, procedendo-se ainda ao estorno dos créditos vinculados a essas saídas.

Verificou-se também a existência de vendas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501), cuja aquisição não pode ser objeto de cálculo de créditos, o que de fato não ocorreu. Porém, a contribuinte tomou créditos sobre despesas indiretas e encargos vinculados a tais receitas, tais como fretes, locações de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis, sob as quais, segundo o entendimento da fiscalização, não dariam direito a crédito.

Houve o não reconhecimento do direito creditório sobre as seguintes rubricas:

- (i) devolução de venda cuja receita não havia sido tributada (alíquota zero);
- (ii) aquisição de mercadorias sujeitas à incidência monofásica e que teriam sido adquiridas para revenda (água, refrigerante e cerveja);
- (iii) aquisições de bens não sujeitos à tributação (adquiridos com suspensão);
- (iv) devolução de compras de bens adquiridos para revenda e
- (v) aquisições não comprovadas por documentação fiscal.

Cientificada, a Recorrente apresentou a Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 34ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 08, formalizada pelo acórdão nº 108-006.811, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do sujeito passivo o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO LEGAL.

As empresas comerciais exportadoras estão impedidas de apurar créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

No regime não cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/Cofins, não dá direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. AGROINDÚSTRIA.

As aquisições de produtos ou insumos efetuadas com suspensão das contribuições não enseja a apuração de crédito integral das contribuições.

REGIME NÃO CUMULATIVO. VENDAS COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. AGROINDÚSTRIA. ESTORNO DE CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DOS INSUMOS APLICADOS NOS PRODUTOS VENDIDOS.

As vendas de produtos agropecuários efetuadas com suspensão das contribuições obriga ao estorno dos créditos não cumulativos referentes à aquisição dos insumos empregados naqueles produtos. Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pelo reconhecimento integral do crédito.

Em suma, é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da Preclusão Consumativa

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente não contestou as constatações da auditoria sobre a existência de receitas declaradas não computadas na receita bruta total, bem como a incorreção da “Receita Tributada à alíquota zero”, e tampouco quanto ao recálculo dos percentuais de rateio. Também não foram contestadas as glosas de créditos sobre: aquisições não comprovadas por documento fiscal, devoluções de vendas, devolução de compras, aquisições de mercadorias sujeitas à incidência monofásica para revenda.

Daí, no que pese a alegação da Recorrente concernente a ausência de apreciação dos pedidos formulados pela Recorrente em sede de impugnação, no meu entendimento, não existem erros passíveis de causar nulidade ao ato administrativo, pois, dada a ausência de

impugnação quanto a todas as matérias, acertadamente, o julgador de piso aplicou a preclusão consumativa sobre elas, não há cerceamento de defesa como alega a Recorrente.

Outrossim, é mister registrar que de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato administrativo foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do atuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência da análise efetiva das provas produzidas nos autos é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

Desse modo, conheço, porém, afasto a preliminar arguida.

II- DO MÉRITO

2.1- Das aquisições e saídas de bens não sujeitos à tributação- Milho e Soja

Houve glosas sobre as aquisições e saídas de bens não sujeitos à tributação, bem como, realizadas com suspensão das contribuições- Milho e Soja.

Entendeu a fiscalização, ratificada pelo julgador de piso, que não havendo incidência das contribuições na aquisição, não há que se falar em créditos, a teor do disposto no inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por sua vez, no exercício de suas atividades, alega a Recorrente ser legítimo o direito à crédito nas aquisições de bens não sujeitos às contribuições.

Todavia, entendo que não assistir razão a Recorrente.

Explico.

Dispõe o art. 3º da Lei 10.833/2003 que trata da possibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens para revenda:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

[...]

*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**.*

No que cerne ao artigo 17 da Lei 11.033/2004, há expressa disposição na qual se permite a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

*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.*

No entanto, entendo que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações, porventura, controversas nos termos do que dispõe a exposição de motivos da MP 206/2004, a qual originou tal norma.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, dispõe, unicamente, a respeito da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Todavia, não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas, mas é permitida a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Em outros termos, os créditos vinculados às vendas são mantidos, não criados. O dispositivo trata, tão somente, daqueles créditos já previstos pela norma, com as exclusões impostas, mas não cria ou institui novas possibilidades de créditos.

Aqui, não se trata de restringir o direito ao crédito das contribuições da não cumulatividade, mas permiti-la apenas naquelas situações determinadas pelo legislador, sem qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Destaca-se que o legislador, ao criar tal sistemática de apuração, já considerou as etapas da cadeia produtiva, as margens estimadas, bem como, a vedação para o crédito nas aquisições.

Ao contrário sensu, permitir o creditamento nas situações sujeitas à sistemática da não incidência das contribuições é desvirtuar todo o sistema de apuração das contribuições, permitindo um ganho indevido por parte do sujeito passivo, afrontando a concorrência e outros setores econômicos que não teriam tal possibilidade.

Por último, recorde-se que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, as quais instituíram a cobrança não-cumulativa do Pis e da Cofins sobre o faturamento (receita bruta), trataram, em seus art. 3º, da apuração de crédito e da sua vedação, estipulando, expressamente, que não dá direito a crédito a 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.

Aqui não há reforma a fazer no procedimento fiscal.

2.2- Das despesas indiretas e encargos vinculadas com as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação

Em sede de fiscalização, também verificou-se a existência de vendas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501), cuja aquisição não pode ser objeto de cálculo de créditos, o que de fato não ocorreu. Porém, a contribuinte tomou créditos sobre despesas indiretas e encargos vinculados a tais receitas, tais como: fretes, locações de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis, sob as quais, segundo o entendimento da fiscalização, não dariam direito a crédito.

O Despacho Decisório concluiu pela impossibilidade de creditamento do valor das contribuições sociais sobre a receita referente às despesas indiretas e encargos vinculados a operações de exportação por entender que, nos termos do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, há vedação legal para tanto.

A Recorrente é sociedade empresária que possui como objeto social a prática de diversas atividades ligadas ao comércio de produtos agropecuários em geral, sendo a principal delas o comércio ataca- dista de cereais e leguminosas beneficiados (CNAE 46.32-0.01).

Considerando a atividade da Recorrente e as razões postas por ela em sua defesa, evidencia-se que o crédito pleiteado não tem origem no produto exportado, mas no valor recolhido a título de PIS/COFINS por tratar-se de despesas indiretas e encargos vinculados às receitas de exportação, tomados pelas sociedades comerciais exportadoras na realização de suas atividades.

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio trata da possibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre despesas indiretas e encargos vinculados às receitas de exportação.

Pois bem.

O direito à apuração de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de apuração não cumulativa, está 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, entendo assistir razão a Recorrente 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 custos e despesas indiretas, tais como: fretes, locações de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis, sobretudo, considerando que tais custos não estão abarcados pela isenção ou não incidência das 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 mercadorias. E, como os custos com fretes, locações de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis, 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.

No mesmo sentido já se posicionou o CARF 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 nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

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 vênia 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 nº10.833/03), 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 nº10.833/03).

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 nºs. 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, conseqüentemente 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 referentemente 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 um 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 nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Daí, em observância à não cumulatividade, entendo que é permitido à Recorrente a apropriação de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03), para tanto, não há vedação legal.

Por isso, voto por afastar a preliminar arguida, e no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o direito de a Recorrente apropriar-se de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Wagner Mota Momesso de Oliveira**, Redator designado

A eminente relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a vedação disposta no § 4º do art. 6º da Lei 10.833/03, pois entende o seguinte:

Em sede de fiscalização, também verificou-se a existência de vendas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501), cuja aquisição não pode ser objeto de cálculo de créditos, o que de fato não ocorreu. Porém, a contribuinte tomou créditos sobre despesas indiretas e encargos vinculados a tais receitas, tais como: fretes, locações de vagões, armazenagem, energia elétrica e aluguéis, sob as quais, segundo o entendimento da fiscalização, não dariam direito a crédito.

O Despacho Decisório concluiu pela impossibilidade de creditamento do valor das contribuições sociais sobre a receita referente às despesas indiretas e encargos vinculados a operações de exportação por entender que, nos termos do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, há vedação legal para tanto. (...)

Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS. (destaques nosso)

Dirirjo, com a devida vênia, da conclusão da eminente relatora, uma vez que a aludida legislação veda a apropriação de qualquer crédito vinculado à receita de exportação auferida por comercial exportadora que adquire mercadorias com o fim específico de exportação.

Assim dispõem os artigos 6º e 15 da Lei 10.833/03:

Art. 6º A COFINS 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;

III - 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) (destaques nosso)

A 3ª Turma da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho já julgou a matéria em apreço e firmou o entendimento no sentido de que, a partir de 1º 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 10.833, de 2003, de acordo com o acórdão abaixo discriminado com parte de sua ementa:

Acórdão nº 9303-014.990 – CSRF/3ª Turma

Sessão de 8 de abril de 2024

Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho

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. (destaque nosso)

Segue mais um precedentes da 3ª Turma da CSRF:

Acórdão nº 9303-014.884 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 14 de março de 2024

Relator: Rosaldo Trevisan

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação

A matéria em apreço foi analisada de forma brilhante pelo eminente relator do aludido acórdão nº 9303-014.990 – CSRF/3ª Turma, Gilson Macedo Rosenberg Filho, conforme parte do voto abaixo transcrito:

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.

No mesmo sentido, a título ilustrativo, esta E. Turma decidiu nos acórdãos 9303-006.025, de 30/11/2017, 9303-008.444, de 16/04/2019, e 9303-008.553, de 14/05/2019, em que a mesma empresa também era parte. (destaques nosso)

Vale destacar ainda a fundamentação do eminente relator do sobredito acórdão nº 9303-014.884 – CSRF/3ª Turma, Rosaldo Trevisan:

(...)

Portanto, expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de outras operações (o inciso III, do art. 15, combinado com o §4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das

contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação).

Cabe esclarecer ainda que, essa vedação legal se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções no regramento estabelecido. (destaques nosso)

Há, portanto, expressa vedação na legislação acerca do aproveitamento de créditos, diretos e indiretos, das contribuições em apreço, vinculados às receitas de exportação, vale dizer, a restrição não se restringe ao crédito atinente à mercadoria exportada, de modo que inclui qualquer tipo de crédito que seja vinculado à mercadoria exportada (receita de exportação).

Logo, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira