



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

Processo n° 19515.008656/2008-64
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.027 – 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PIS NÃO CUMULATIVO - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PMG TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

PIS/ CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE, EMPRESA COMERCIAL, EXPORTADORA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS/ IMPOSSIBILIDADE

A empresa comercial exportadora não tem o direito de descontar créditos em relação às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação para o exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: : Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

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 **3801-001.828**, proferido pela extinta 1ª Turma Especial da 3ª Seção de julgamento, que decidiu por unanimidade de votos negar provimento ao Recurso, por entender que a exigência do PIS não cumulativo exigido em razão de glosas de créditos oriundos de aquisições de mercadorias com a finalidade de exportação não podem ser utilizados pela empresa adquirente (comercial exportadora), por força do art. 5º, § 1º, Lei nº.10.637/02.

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

-no mês 12/03, o contribuinte apurou PIS incidência não cumulativa, no valor de R\$ 228.322,68, porém nada restou a título de PIS a pagar tendo em vista a existência de créditos do PIS. Este fato pode ser observado na DIPJ/04, ficha 21 (fl. 45) e DACON (fl. 477/478);

-a fiscalização apurou no Livro Razão da empresa que neste mês o valor devido a título de PIS seria menor, ou seja, R\$ 224.772,73 (fl. 396), ao invés do montante informado em DIPJ e DACON (R\$ 228.322,68);

- a autoridade fiscal também constatou que a liquidez e certeza do crédito de PIS utilizado no mês 12/03 não foram comprovadas fato que ensejou o lançamento do tributo não recolhido acompanhado da multa de ofício.

Em razão da irregularidade apurada, foi lavrado o seguinte auto de infração:

Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 399/401): Total do crédito tributário, R\$ 545.096,34, contemplando o tributo, multa de ofício e juros de mora, calculados até 28/11/08.

A DRJ em São Paulo (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO. Empresa comercial exportadora não faz jus à apuração de crédito de PIS oriundo da aquisição de produto destinado à exportação.

O Acórdão da decisão recorrida, restou assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2003

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. Estando presentes os requisitos formais previstos nos arts. 9 e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, que somente se aplica aos despachos e decisões.

PIS. CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A empresa comercial exportadora não tem o direito de descontar créditos em relação às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação para o exterior.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

A multa de 75% sobre o valor do tributo está prevista em lei vigente e a autoridade julgadora não pode afastar a aplicação de normas jurídicas, além de que a limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

Recurso Voluntário Negado.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso, sustentando que:

"Entende restar comprovado a regularidade da apropriação de créditos de PIS em relação às aquisições realizadas no mercado interno com o fim específico de exportação antes da edição da lei nº 10.865/04, conforme também reconhecido por este E. CARF e atestado na divergência jurisprudencial analiticamente demonstrada

Sucessivamente, na hipótese do pedido deduzido acima não ser acolhido e provido, a Recorrente requer ao menos seja reconhecida a manifesta improcedência da multa de ofício de 75% devido ao seu caráter confiscatório".

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, a Contribuinte suscitou divergência quanto à aplicação da legislação tributária, colacionando como paradigma o acórdão nº 203-13236.

O recurso teve seguimento nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls. 718/719, sob o fundamento de que:

"O acórdão recorrido decidiu que, em razão do art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/02, ficou expressamente enunciada a impossibilidade de a empresa comercial exportadora, adquirente de mercadorias com finalidade de

exportação, aproveitar créditos nessas aquisições. O direito de aproveitar os créditos alcançariam tão somente a pessoa jurídica vendedora.

Por sua vez, no acórdão paradigma o órgão julgador entendeu que a vedação para a empresa comercial exportadora apurar créditos pelos produtos adquiridos com o intuito de exportação surgiu apenas com o advento da Lei n.º. 10.865/04. Segundo o paradigma, a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833, só teria aplicação para o PIS com a inserção do art. 15 pela Lei n.º. 10.865/04, publicada em 30/04/2004".

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões. fls.721/725, sustentando o seguinte:

"O conceito de empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, foi estabelecido através do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972 que, em seu artigo 2º, relacionou os requisitos mínimos que devem ser satisfeitos para que uma empresa seja considerada empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. São eles:

a) Registro especial na Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

b) Constituição sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

c) Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Assim sendo, somente são passíveis de compensação as exportações diretas e aquelas efetuadas através de empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, nos termos fixados no referido Decreto-lei.

Diante do exposto, conclui-se que o acórdão recorrido não merece reparos".

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 entendeu que o art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/02, ficou expressamente enunciada a impossibilidade de empresa comercial exportadora, adquirente de mercadorias com finalidade de exportação, aproveitar créditos nessas aquisições. O direito de aproveitar os créditos alcançariam tão somente a pessoa jurídica vendedora.

Registre-se que, no presente caso não houve discussão acerca do conceito de insumos utilizados para fins de creditamento do PIS, a discussão cinge-se exclusivamente à época da lavratura do Auto de Infração, a qual 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. Neste sentido, nem o acórdão da DRJ, fls. 585/596, tão pouco a decisão recorrida tratou de insumos de modo pormenorizado.

Para melhor compreensão dos fatos, verifico junto ao Estatuto Social da Contribuinte que trata-se de pessoa jurídica dedicada: i) comércio no mercado interno e externo (importação e exportação) de produtos agrícolas, especialmente grãos vegetais e seus derivados, de fertilizantes, suas matérias-primas e seus subprodutos e de defensivos agrícolas; ii) exploração de serviços auxiliares aos transportes aquaviários; iii) serviços auxiliares ao transporte rodoviário de cargas em geral; iv) serviços auxiliares ao transporte de cargas em geral (logística de transporte ou agente transportadoras); v) agenciamento marítimo e operador portuário; vi) serviços de depósito; vii) logística de depósito; viii) consultoria de transportes em geral, ix) constituir ou participar, sob qualquer modalidade, de outras sociedades, consórcios ou entidades, cujos objetos sociais sejam direta ou indiretamente, vinculados, acessórios ou instrumentais ao objeto da Sociedade; x) industrialização e beneficiamento, por conta própria ou de terceiros, de produtos agrícolas e seus subprodutos, de fertilizantes e seus derivados, de matérias primas em geral e de defensivos agrícolas e xi) administração de bens próprios.

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

Destarte, as empresas comerciais são empresas 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 quanto 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 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 10.637/07¹.

“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, há 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; constituição societária da Contribuinte, e, 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 as referidas exportações.

Superado o objeto 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 1988, 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.

¹ 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>

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 ás 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 período de apuração de 01/12/2003 a 31/12/2003**) 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 aplicada, pois os créditos guerreados dizem respeito ao período de apuração de **01/12/2003 a 31/12/2003**.

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 em minhas razões de decidir, o acórdão paradigma nº **203-13236**, da lavra do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg 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, prevêm 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 n's 10.637/02 e 10.833/03, vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados. Com efeito, essa vedação atingiu, indistintamente, os insumos não tributados e os sujeitos à alíquota zero e, parcialmente, os isentos. 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 Cotins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 40, 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 e 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".

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso da Contribuinte para cancelar a exigência fiscal.

É como voto é como penso.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Acolheu o relator argumento do recurso da empresa segundo o qual não haveria dispositivo legal que vedasse o aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS por empresa comercial exportadora, o que, a contrário senso, os permitiria. O colegiado, no entanto, pelo voto de qualidade, divergiu.

Fizemo-lo, em essência, com as mesmas razões expendidas pela decisão recorrida. De fato, as empresas comerciais exportadoras foram contempladas na legislação da não cumulatividade da referida contribuição na mesma linha do que já eram quanto ao IPI e às contribuições cumulativas com a autorização para que o vendedor dos produtos não se submetesse àquelas exações em tais operações.

A essas autorizações, acresceu o legislador, ao instituir a não cumulatividade², que os remetentes pudessem manter os créditos decorrentes das aquisições dos próprios produtos remetidos à comercial exportadora, ou dos insumos empregados na industrialização daqueles a elas vendidos. E mais, que o seu efetivo aproveitamento se implementaria de todas as formas possíveis, inclusive pelo ressarcimento em dinheiro.

Nesses termos, pareceu-nos, em frontal discrepância com a conclusão do relator, que a ausência de norma expressa vedando às comerciais exportadoras o aproveitamento dos créditos nada implica.

Com efeito, se as operações desta última gozam da imunidade prevista na Carta Magna e se seus fornecedores em vendas com o fim específico de exportação não só não sofrem a incidência das contribuições como, ainda mais, mantêm, na integralidade, os créditos a eles relativos, de que créditos se estaria a falar com respeito às comerciais exportadoras?

Veja-se que sequer se pode pensar em eventual acréscimo de preço praticado pelos que a elas vendem seus produtos para "ressarcir-se" de contribuições que deveriam recolher. Nada há a recolher!

Destarte, qualquer valor que fosse a elas deferido necessariamente constituiria valor **novo**, não decorrente da sistemática da não cumulatividade, e mais se

² Tratase do art. 5º da Lei 10.637/2002:

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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

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.

pareceria a um renovado "crédito prêmio" que incentivasse a já tão incentivada atividade exportadora. Mas para tanto não basta a falta de disposição legal negando, requer-se expressa disposição legal concessiva, até por força do art. 150, § 6º da Constituição³.

Com essas considerações, entendemos acertada a decisão que negou o direito postulado e negamos provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

E é esse o acórdão que me coube redigir.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.