



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19679.007103/2005-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.602 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente SUCDEN DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA PÚBLICA

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

Exercício: 2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL
EXPORTADORA. VEDAÇÃO.

É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos das contribuições não cumulativas em relação às despesas com a exportação, abrangendo fretes, armazenagem, logística, juros pagos ou incorridos, despesas de despacho aduaneiro e outros serviços em geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada em decorrência da prolação de despacho decisório em que não se reconheceu o direito creditório relativo à Cofins não cumulativa - Exportação e, por conseguinte, não se homologara a compensação declarada.

De acordo com a Informação Fiscal (e-fls. 508 a 512), o indeferimento do crédito decorrerá da constatação de se tratar de empresa comercial exportadora, que adquire mercadorias no mercado interno com fim específico de exportação, abrangendo a totalidade de sua receita bruta, situação em que o desconto de crédito da contribuição não cumulativa encontra-se vedado pelo § 4º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003.

Na Manifestação de Inconformidade (e-fls. 534 a 569), o contribuinte requereu, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, em razão da falta de um dos requisitos essenciais ao ato administrativo, qual seja, a observância do princípio da legalidade, nos termos dos artigos 2º, I, e 53 da Lei n.º 9.784/1999, dada a ausência de vedação legal ao abatimento de créditos da contribuição não cumulativa advindos da aquisição de serviços.

No mérito, requereu que se aceitassem as provas então juntadas aos autos, por amostragem, bem como se realizasse perícia, a critério da autoridade julgadora, para se examinarem os documentos fiscais/contábeis que se encontravam à disposição da Autoridade tributária e, por conseguinte, se homologassem as compensações, uma vez que a totalidade dos créditos decorria da aquisição de serviços e de juros pagos ou incorridos, o que não se encontrava vedado pela legislação.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (e-fls. 852 a 865), tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2005

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO

Consoante prescrito na legislação tributária, é vedada à empresa comercial exportadora apurar créditos vinculados à receita de exportação para fins de tributação da contribuição para o PIS não-cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Exercício: 2005

DESPACHOS OU DECISÕES OFICIAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não havendo ocorrência do previsto no inciso II do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, não há que falar-se em cancelamento ou anulação de despachos ou decisões oficiais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA CONTÁBIL. PRESCINDIBILIDADE

A perícia reserva-se à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando, quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. É prescindível a perícia quando presentes, nos autos, os elementos necessários e suficientes à formação da convicção do julgador para proferir sua decisão.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do acórdão de primeira instância em 27/12/2010 (e-fl. 698), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 26/01/2011 (e-fls. 699 a 719) e requereu o reconhecimento integral do direito creditório e, por conseguinte, a homologação das respectivas compensações, repisando os argumentos de defesa, salvo em relação à preliminar de nulidade do despacho decisório e ao pedido de realização de perícia, matérias essas não mais aduzidas na segunda instância.

O elemento central da defesa consiste no argumento de que, embora a legislação vede o desconto de créditos da contribuição não cumulativa em relação às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, inexistente vedação em relação aos serviços adquiridos (despesas de frete, armazenagem, logística, juros pagos ou incorridos, despesas de despacho aduaneiro e outros serviços em geral), tendo-se em conta, segundo o Recorrente, que os termos “mercadorias” e “serviços” são distintos e o fato de que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente, conforme vasta doutrina e jurisprudência administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que não se reconheceu o direito creditório relativo à Cofins não cumulativa - Exportação e, por conseguinte, não se homologou a compensação declarada.

A controvérsia, nesta instância, consiste no argumento do Recorrente de que, embora a legislação vede o desconto de créditos da contribuição não cumulativa em relação às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, inexistente vedação em relação aos serviços adquiridos (despesas de frete, armazenagem, logística, juros pagos ou incorridos, despesas de despacho aduaneiro e outros serviços em geral), considerando-se que os termos “mercadorias” e “serviços” são distintos e o fato de que a legislação tributária deve ser interpretada literalmente.

Referida matéria encontra-se disciplinada na Lei n.º 10.833/2003 nos seguintes termos:

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;

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:

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do **art. 6º** desta Lei; (g.n.)

A previsão de não incidência das contribuições PIS/Cofins instituída no art. 6º supra tem como origem a imunidade tributária prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º **As contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Verifica-se do dispositivo constitucional supra que as receitas decorrentes de exportação são imunes das contribuições sociais, dentre as quais se incluem as contribuições PIS/Cofins.

Dessa forma, tratando-se de imunidade tributária, está-se diante de uma hipótese de não incidência qualificada, situação em que as pessoas jurídicas que têm como atividade única a exportação de mercadorias para o exterior não se revestem da condição de contribuintes das contribuições. Logo, não se tratando de contribuinte de determinado tributo, a pessoa não o

apura, sendo-lhe defeso, por conseguinte, descontar os créditos correspondentes. Dito em outras palavras, se a pessoa não é contribuinte de um tributo, ela não o é tanto em relação aos débitos quanto aos créditos, pois a lei assegura o direito de desconto de crédito somente a quem se encontra obrigado à apuração e ao pagamento da exação.

Não se pode ignorar que a imunidade compõe a delimitação da competência tributária, discriminando-se situações em relação às quais o ente político não poderá exercer o seu poder de tributar, não se dirigindo, portanto, à conduta dos indivíduos, mas à não atuação do próprio Estado, dado tratar-se de norma de competência negativa.

Além disso, há que se destacar que, embora o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito, se refira à empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ele delimita a vedação sob comento ao desconto de crédito previsto no § 1º do mesmo artigo, ou seja, o crédito apurado na forma do art. 3º, abrangendo, por conseguinte, os serviços adquiridos utilizados como insumos, bem como os serviços de armazenagem e frete em operações de venda, *verbis*:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

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

Nesse sentido, a regra instituída no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 veda o desconto de quaisquer dos créditos das contribuições não cumulativas previstos no art. 3º da mesma lei, isso em conformidade com a não incidência desses tributos sobre as receitas decorrentes de exportação (imunidade tributária).

O CARF já tem jurisprudência assente acerca dessa questão, *verbis*:

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

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios. (Acórdão n.º 9303-009.670, rel. Rodrigo da Costa Póssas, j. 16/10/2019)

[...]

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

É **expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito** da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como **sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios**. (Acórdão n.º 3302-010.597, rel. Vinicius Guimarães, j. 23/03/2021)

[...]

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECIFICO 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. (Acórdão n.º 3402-009.843, rel. Pedro Sousa Bispo, j. 16/12/2021)

[...]

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

É expressamente **vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito** da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora. 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. (Acórdão n.º 9303-012.173, rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, j. 21/10/2021)

[...]

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO. Por expressa **vedação legal**, a empresa **comercial exportadora** não pode calcular **créditos sobre despesas de frete e armazenagem** para fins de apuração da Cofins não-cumulativa. (Acórdão n.º 3302-011.452, rel. José Renato Pereira de Deus, j. 23/08/2021)

O mesmo contribuinte já teve recurso por ele interposto neste CARF decidido, por unanimidade de votos, nos mesmos termos dos acórdãos acima referenciados, *verbis*:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS POR COMERCIAL EXPORTADORA.

É **vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos das contribuições** para o PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na forma do disposto nos arts. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei no 10.833, **em relação às despesas com a exportação, como frete, armazenagem, aluguel, energia elétrica, e depreciação de maquinários**, por expressa disposição legal contida no art. 6º § 4º, da Lei no 10.833, de 2003. (Acórdão n.º 3302-010.306, rel. Raphael Madeira Abad, j. 26/01/2021)

Portanto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis