



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.905475/2011-16
ACÓRDÃO	3201-012.315 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL MATO GROSSO LTDA. (SUCEDIDA POR BR BRASIL FOODS S/A)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de bens utilizados no transporte dos produtos, os pallets de madeira mostram-se essenciais à conservação, manuseio, transporte e guarda de produtos perecíveis, dando direito, portanto, ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quanto como elementos inerentes à armazenagem, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos ou de bens para revenda submetidas à alíquota zero não geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

As aquisições de bucha navalha, moto bomba, solvente, lacre, serviço de mão de obra, serviço técnico eletricidade, serviços de mão de obra destinado à manutenção e melhorias no processo de abate, ração e incubatório configuram insumos para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas, observados os demais requisitos da lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EXPEDIÇÃO. ARMAZENAGEM. TRANSBORDO. PRODUÇÃO DE RAÇÕES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de serviços de carga e descarga (transbordo), de expedição e armazenagem de cereais utilizados na produção de rações, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Súmula CARF nº 157).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PRELIMINARES. PROCEDIMENTO REALIZADO POR AUTORIDADE COMPETENTE. OBSERVÂNCIA DO DIREITO À AMPLA DEFESA. DECISÃO FUNDAMENTADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o despacho decisório lavrado por autoridade competente e com observância do direito à ampla defesa, bem como fundamentado na legislação de regência, inclusive no que tange à legitimidade passiva, e baseado em fatos devidamente demonstrados, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS. LEI VÁLIDA E VIGENTE. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ALTERAÇÃO DO PEDIDO DURANTE O TRÂMITE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O processo administrativo fiscal é impulsionado pelo pedido formulado pelo interessado, não podendo tal pedido ser alterado durante a tramitação processual em face de decisões a ele desfavoráveis, ainda mais quando não se encontra demonstrado o cumprimento dos requisitos legais exigíveis para o pleito alternativo pretendido.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão da Administração tributária não infirmada com documentação hábil e idônea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para manter a inclusão, nas bases de cálculo das contribuições, das receitas de exportação indireta em relação às quais não se comprovou o fim específico de exportação, vencida a conselheira Flávia Sales Campos Vale, que votava em sentido contrário; (ii) por unanimidade de votos, para reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de créditos relativos aos seguintes itens: (ii.1) aquisição de bucha navalha, moto bomba, solvente, lacre, serviço de mão de obra e serviço técnico eletricidade, (ii.2) aquisição de serviços de mão de obra destinado à manutenção e melhorias no processo de abate, ração e incubatório, (ii.3) aquisição de serviços de carga e descarga (transbordo) e de expedição e armazenagem de cereais utilizados na produção de rações; (iii) por maioria de votos, para reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de créditos relativos à aquisição de pallets de madeira e big bags utilizados no transporte de matérias-primas ou produtos acabados, bem como dos demais materiais de embalagem, vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que negava provimento nesse item; e, (iv) por unanimidade de votos, para restabelecer, no cálculo do crédito presumido da agroindústria, a aplicação do percentual de 60% previsto no § 3º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tendo-se em conta os produtos fabricados e não os insumos adquiridos, nos termos da súmula CARF nº 157.

Sala de Sessões, em 12 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Luiz Carlos de Barros Pereira (Substituto), Fabiana Francisco de Miranda e Hércio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituída pelo conselheiro substituto Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado em contraposição ao despacho decisório da repartição de origem que indeferira o Pedido de Ressarcimento de saldo credor da Cofins, apurada na sistemática não cumulativa, e não homologara as compensações declaradas, em decorrência, precipuamente, da glosa de créditos apurados sobre bens e serviços que, segundo a Fiscalização, não se enquadravam no conceito de insumos.

Glosaram-se os créditos relativos aos seguintes bens e serviços: pallets de madeira, big bag, aluguel de equipamento, serviço de carga e descarga, frete e carreto, expedição e armazenagem de cereais, serviço técnico de eletricidade, serviços gerais, serviço técnico mecânico, mão de obra, serviço imobilizado geral, lavagem de uniformes, óleo diesel, gasolina, calcário em pó, caulim, metionina, defensivo, solvente, pinto de um dia, sorgo, milho, lacre, bucha, moto bomba, disco, bujão, faca, dedo de borracha, desengripante, anel, papel miolo ondulado, mola, rolete, rolos, acoplamento, tubo de cobre, selo, chaveta, cotovelo, eixo, rotor, contraporca, arruela, pinça, guarnição, roda, rebolo, mancal, elemento filtrante, filtro, célula Ulma, membrana, contra apoio, fotocélula, passador elástico, roda dentada, bloco terminal, resistência abaulada, fixador, porca, parafuso, eixo, guia lateral, fixação de rolos, contra peso, junta separador, ventilador axial, peça de ligação, vedação eixo, anilha, válvula escape, guia disco, trilho solda, vacuômetro, potenciômetro e amoxicilina (fls. 525 a 537).

Além dos itens acima, glosaram-se, também, créditos relativos a dispêndios com energia elétrica não comprovados por nota fiscal, créditos relativos a aquisições com alíquota zero, créditos relativos a aquisições junto a pessoas jurídicas que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória da contribuição e outros, bem como créditos presumidos da agroindústria, tendo sido, ainda, desconsideradas as vendas ao mercado externo por não se terem confirmado as exportações respectivas.

Por ter sido apurado saldo devedor da contribuição ao final da ação fiscal, lavrou-se auto de infração, formalizado no processo 11516.720752/2012-49, que será apreciado juntamente com o presente em razão de conexão.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da improcedência das glosas de créditos efetuadas ou a realização de perícia, arguindo, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) nulidade do despacho decisório por ausência de motivação clara, explícita e congruente quanto aos créditos das contribuições glosados;

b) nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa e por violação do princípio do devido processo legal administrativo em razão da falta de explicitação e de detalhamento dos créditos das contribuições glosados;

c) nulidade do despacho decisório por ausência de prova das glosas de créditos efetuadas (descumprimento do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972);

d) ilegitimidade passiva, pois os lançamentos decorrentes das glosas deveriam ter sido realizados em nome da empresa comercial exportadora, Perdigão Agroindustrial S/A, que não armazenou as mercadorias em recinto alfandegado, não se tendo por efetivada, por conseguinte, a venda com fim específico de exportação;

e) improcedência do indeferimento do Pedido de Ressarcimento por terem sido desconsideradas as receitas de exportação imunes (art. 149 da Constituição Federal);

f) inexistência de dúvida quanto à exportação, dentro do prazo de 180 dias, dos produtos vendidos à empresa exportadora Perdigão Agroindustrial S/A, que não se apropriou de créditos das contribuições nas operações, operações essas devidamente registradas em notas fiscais e na contabilidade como exportação e não como venda no mercado interno;

g) a não cumulatividade das contribuições se pauta pela receita, de forma ampla, não se restringindo ao faturamento, situação em que se devem descontar créditos nessa mesma acepção, não podendo o legislador infraconstitucional, e muito menos atos infralegais, como as instruções normativas, limitar as normas constitucionais correspondentes;

h) o conceito de insumo para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas encontra-se delineado nas leis sem qualquer restrição, abarcando, por conseguinte, todos os bens e serviços utilizados, direta ou indiretamente, na produção, salvo as exceções previstas nas próprias leis (art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

i) a sua atividade econômica (produção de alimentos para consumo humano) se submete a diversos controles e exigências de órgãos estatais, como a Anvisa, Ministério da Saúde etc., fato esse que reflete significativamente na amplitude do conceito de insumo;

j) os pallets não se configuram mera conveniência, tratando-se de elemento relevante e essencial ao processo produtivo, dada a sua função de garantir condições de higiene e limpeza tanto das matérias-primas quanto dos produtos finais, em conformidade com as normas da Anvisa e do Ministério da Agricultura;

k) direito a crédito nas aquisições de bens e serviços submetidos à alíquota zero que não constam do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 ou, pelo menos, ao crédito presumido do art. 8º da mesma lei, nos casos em que aplicável;

l) necessidade de diligência para se comprovarem os valores relativos a gastos com energia elétrica escriturados;

m) legitimidade dos créditos relativos aos serviços de carga e descarga (transbordo) pagos a pessoas jurídicas estabelecidas no País, conforme inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

n) a alíquota do crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 deve ser definida a partir do produto fabricado e não dos insumos adquiridos conforme defende a Fiscalização;

o) inaplicabilidade da taxa Selic a título de juros de mora, precipuamente em relação à multa de ofício, por falta de previsão legal;

p) a multa de 75% aplicada não pode ser exigida da empresa sucessora, pois a penalidade não pode passar da pessoa do infrator, devendo-se considerar, ainda, que o evento (sucessão) ocorrera posteriormente aos fatos geradores dos presentes autos;

q) a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

A decisão da DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade restou ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pela autoridade administrativa os princípios da motivação e do devido processo legal, improcedente é a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessário e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON No âmbito do regime não cumulativo da Contribuições para o PIS e da Cofins, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS A EMPRESAS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

No âmbito do regime não cumulativo das Contribuições para o PIS e da Cofins, a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições devidas e seus consectários legais, no caso de venda a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da isenção no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2007

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou

consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

No âmbito do regime não cumulativo da contribuição para o PIS, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Para que a operação de venda se enquadre na definição de fim específico de exportação e faça jus à isenção da contribuição o produtor-vendedor deve remeter os produtos vendidos a empresa exportadora diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem do exportador, ou para recinto alfandegado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão da DRJ em 28/06/2013 (fl. 902), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 11/07/2013 (fl. 903) e reiterou seus pedidos, repisando os argumentos de defesa, salvo em relação à multa e os juros exigidos no processo do auto de infração.

Aos presentes autos, juntaram-se os documentos produzidos pela Fiscalização na realização da diligência demandada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio da Resolução nº 3401-000.823, de 20 de agosto de 2014, no bojo do processo nº 11516.720752/2012-49 (fls. 971 a 1.200).

Em 23 de fevereiro de 2015, o contribuinte, sob intimação, carrou aos autos do processo nº 11516.720752/2012-49 (i) Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, em que se analisou a essencialidade de diversos bens e serviços utilizados no processo produtivo sob comento, (ii) fluxograma do processo produtivo e (iii) outros documentos correlatos.

No mesmo processo de nº 11516.720752/2012-49 (autos de infração), o Presidente Substituto da 3ª Seção do CARF determinou que o julgamento deste processo fosse realizado em conjunto, por conexão, com o processo dos lançamentos das contribuições e com os demais processos relativos aos pedidos de ressarcimento (10183.905472/2011-74, 10183.905474/2011-63, 10183.905477/2011-05, 10183.905476/2011-52 e 10183.905479/2011-96).

Em 24 de junho de 2021, por meio da Resolução nº 3201-003.029, esta turma ordinária converteu o julgamento do recurso em diligência nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência à Unidade Preparadora para que a autoridade administrativa providencie o seguinte: a) diligenciar junto ao

Recorrente e/ou a terceiros com vistas a se obterem informações e documentos que comprovem a efetividade das exportações por parte da empresa Perdigão Agroindústria S/A e confirmar a ocorrência das exportações no prazo de 180 dias contados das vendas efetuadas pelo ora Recorrente, bem como o não creditamento pela comercial exportadora das contribuições devidas nas operações; b) tendo-se em conta o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que evidencia o atual entendimento da Receita Federal quanto ao conceito de insumos na não cumulatividade das contribuições, bem como o entendimento, baseado em critérios de relevância e essencialidade, já externado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.221.170 e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, proceda-se à reanálise de todos os bens e serviços glosados pela Fiscalização a par da atual acepção do conceito de insumos no âmbito da Administração tributária federal; c) considerar, na reanálise, os documentos e dados presentes nos autos, inclusive aqueles juntados em 23 de fevereiro de 2015 pelo Recorrente no processo do auto de infração, quais sejam: (i) Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, em que se analisou a essencialidade de diversos bens e serviços utilizados no processo produtivo sob comento, (ii) fluxograma do processo produtivo e (iii) outros documentos correlatos; d) intimar o Recorrente para comprovar, com base na escrita fiscal e nos documentos que a lastreiam, os gastos com energia elétrica não reconhecidos pela Fiscalização que ele alega ter direito; e) recalcular os créditos presumidos da agroindústria considerando o teor da súmula CARF nº 157; f) havendo necessidade, o Recorrente deverá ser intimado para apresentar outras informações e documentos adicionais necessários à apuração ora determinada; g) ao final, elaborar relatório fiscal conclusivo quanto à extensão do direito creditório reconhecido, ou não, bem como quanto aos documentos e informações de que trata a alínea “a” supra, cientificando-se o Recorrente dos resultados apurados e sendo-lhe oportunizado o prazo de 30 dias para se pronunciar, após o quê os presentes autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento. Destaque-se que o presente processo deve ser analisado em conjunto com o processo relativo aos autos de infração e aos demais referentes a pedidos de ressarcimento/compensação identificados no introito deste voto, processos esses vinculados a este por conexão, cujos julgamentos se realizarão em conjunto, por força do despacho exarado pelo Presidente Substituto da 3ª Seção do CARF.

Realizada a diligência, a autoridade administrativa registrou os resultados na Informação Fiscal presente às fls. 2.588 a 2.608, vindo o Recorrente a se manifestar, reafirmando o seu direito.

É o relatório.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis

VOTO

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

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

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos acerca de despacho decisório da repartição de origem que indeferiu o Pedido de Ressarcimento de saldo credor da Cofins, apurada na sistemática não cumulativa, e não homologou as compensações declaradas, em decorrência, precipuamente, da glosa de créditos apurados sobre bens e serviços que, segundo a Fiscalização, não se enquadravam no conceito de insumos.

Destaque-se, de pronto, que o Presidente Substituto da 3ª Seção do CARF, no bojo do processo de nº 11516.720752/2012-49, relativo aos autos de infração decorrentes do mesmo procedimento fiscal destes autos, bem como dos processos nº 10183.905472/2011-74, 10183.905474/2011-63, 10183.905477/2011-05, 10183.905476/2011-52 e 10183.905479/2011-96, determinou que o julgamento de todos esses processos fosse realizado em conjunto, por conexão (fls. 1.209 a 1.211).

Nesse contexto, dada a determinação da Presidência da 3ª Seção do CARF, o julgamento deste processo, bem como dos demais do mesmo contribuinte incluídos na pauta desta reunião de junho de 2021, deve se realizar em conjunto com o processo dos autos de infração (nº 11516.720752/2012-49).

O Recorrente tem como objeto social “a produção e comercialização de ração, produção de ovos férteis e pintos de um dia, formação de matrizes e poedeiras, abate de aves, abrangendo a industrialização, comercialização, importação, exportação e distribuição de produtos avícolas.”

Para análise do pleito, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II,¹ em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa.

¹ 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](#);

I. Preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva.

Preliminarmente, o Recorrente pleiteia o reconhecimento da nulidade dos autos de infração e, por decorrência, do despacho decisório destes autos, (i) por ausência de motivação clara, explícita e congruente quanto aos créditos das contribuições glosados, (ii) por cerceamento do direito de defesa e por violação do princípio do devido processo legal administrativo em razão da falta de explicitação e de detalhamento dos créditos das contribuições glosados e (iii) por ausência de prova das glosas de créditos efetuadas (descumprimento do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972).

Requer, ainda, o Recorrente o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva, pois os procedimentos fiscais, segundo ele, deveriam ter sido realizados em nome da empresa comercial exportadora, Perdigão Agroindustrial S/A, que não armazenou as mercadorias em recinto alfandegado, não se tendo por efetivada, por conseguinte, a venda com fim específico de exportação.

Referidas questões foram objeto de análise pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF quando da prolação da Resolução nº 3401-000.823, de 20 de agosto de 2014, no processo dos autos de infração (nº 11516.720752/2012-49), análise essa a que o presente voto se alinha, razão pela qual se reproduz, na sequência, o que constou do voto condutor da referida resolução, *verbis*:

Afirma a recorrente que a Perdigão MT Ltda. é parte ilegítima no presente processo administrativo, pois, nos termos do relatório da fiscalização, a exigência de PIS e COFINS decorre do fato de que houve a desconsideração de exportação, razão pela qual o lançamento deveria ser realizado nas operações ligadas à exportação em face da compradora, qual seja: Perdigão Agroindustrial S.A., nos termos do art. 7º da Lei n. 10.637/2002.

Ocorre que o argumento não merece guarida.

Concordo com a DRJ que afirma que as contribuições lançadas (no caso de receitas de vendas com “fim específico de exportação), foram praticados pela Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda e não pela Perdigão Agroindustrial S/A. A responsabilidade tributária das contribuições devidas para o caso em tela, para empresa exportadora é do contribuinte vendedor das mercadorias e, tendo sido esta, incorporada pela empresa recorrente, tais débitos passaram a ser exigíveis de sua sucessora, nos termos dos arts. 129 e 132 do CTN, (...).

Com relação à nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa o recorrente afirma que os processos administrativos não possuem qualquer fundamentação acerca dos créditos de PIS/COFINS e outros apenas possuem um breve e genérico esclarecimento, sem ter havido qualquer relação dos itens glosados, com a respectiva fundamentação fática e jurídica, sequer planilha ou documento de suporte.

Ocorre que essas premissas não se sustentam diante da documentação elaborada pela fiscalização e que está presente nos autos do presente processo administrativo, conforme já bem explanado pela DRJ no corpo do voto do julgador de piso.

Foram trazidos aos autos do presente processo todos os despachos decisórios dos processos já mencionados no relatório, que tratam das glosas dos valores efetuadas na base de cálculo dos créditos das contribuições do 2º, 3º e 4º trimestres de 2007, com seus respectivos Termos de Verificação Fiscal.

Para tanto, veja-se o que está descrito nas informações fiscais dos despachos decisórios, fl. 1192, *in verbis*:

4.3. Das verificações realizadas com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/01110 (recibo do SVA a fl. 291). Note-se que as memórias de cálculo são essenciais para a comprovação do crédito pedido pelo contribuinte. É através das memórias de cálculo que o contribuinte informa à fiscalização quais as notas fiscais utilizadas para apurar os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo declarados em Dacon.

Numa primeira etapa de verificação, as informações presentes nas citadas memórias de cálculo foram cotejadas com as notas fiscais, por meio do cruzamento com os arquivos magnéticos previstos na IN SRF nº 86/2001. Este procedimento permitiu a validação dos arquivos.

Todas as notas fiscais foram confirmadas e consideradas no cálculo do crédito, com as eventuais inconsistências corrigidas de ofício.

A segunda etapa de verificação consistiu na elaboração de uma “matriz de glosas”. A fiscalização analisou cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar, com base na legislação vigente à época, quais os itens que davam direito a crédito.

A terceira etapa consistiu na aplicação da “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo. Com este procedimento, pode-se identificar os créditos a que o contribuinte fazia jus em cada nota fiscal utilizada na memória de cálculo.

A quarta etapa é a de glosa propriamente dita. Os procedimentos de glosa foram adotados na seguinte sequência: foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do DACON; em seguida, foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não dão direito a crédito; subtraindo-se o segundo do primeiro, chega-se ao valor reconhecido; a diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado.

Caso a diferença seja igual a zero ou negativa, não há glosa.

Sequencialmente, pode-se representar os procedimentos de seguinte forma:

1. Soma dos itens na memória de cálculo 2. Resultado da aplicação da matriz de glosas 3. Valor reconhecido = linha 1 menos linha 2 4. Valor glosado = diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido.

Ao final, os procedimentos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas e que todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas “Relação de Notas Fiscais Glosadas” e “Crédito presumido –Detalhe”, que estão nas fls. 712/1186.

Percebo que estes documentos descrevem as razões que embasaram o indeferimento por parte da fiscalização, com base na própria documentação do contribuinte, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa e suas repercussões.

Dessa forma, entendo que o lançamento foi lavrado à época com observância do disposto no artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, com as posteriores alterações das Leis nºs. 8.748/93 e 9.532/97. (fls. 1.755 a 1.756)

Conforme demonstrado pela relatora da referida resolução, a Fiscalização se desincumbira, indubitavelmente, da comprovação dos créditos glosados, com a indicação da documentação que lastreara as glosas, inclusive com a juntada aos autos dos termos de verificação fiscal e dos despachos decisórios exarados nos processos relativos a pedidos de ressarcimento, não havendo suporte, portanto, às alegações de ausência de motivação, de cerceamento do direito de defesa, de violação do princípio do devido processo legal administrativo e de ausência de prova das glosas de créditos efetuadas.

Tanto é assim que o próprio Recorrente, ciente dos fatos controvertidos nos autos, construiu sua defesa demonstrando pleno conhecimento dos créditos que restaram glosados, não trazendo aos autos qualquer outro elemento probatório que contradissesse as conclusões supra ou que evidenciasse as alegadas omissões ocorridas no procedimento fiscal.

Nesse contexto, conclui-se que, com base nos documentos presentes nos autos, não se vislumbra respaldo à objeção do Recorrente, constando do Termo de Verificação Fiscal (TVF) os motivos que ensejaram as glosas objeto do recurso ora sob análise.

Afasta-se, também, a alegação de ilegitimidade passiva, pois, conforme abordado no excerto do voto acima reproduzido, a responsabilidade tributária pelas contribuições, no caso de descumprimento dos requisitos da venda com fim específico de exportação, é atribuída à empresa vendedora, que é quem realiza o fato gerador das contribuições quando das vendas no

mercado interno, empresa essa que, no presente caso, veio a ser incorporada pelo Recorrente e cujos débitos passaram a ser exigíveis da sucessora, nos termos dos arts. 129 e 132 do CTN.²

Afastam-se, portanto, as preliminares de nulidade.

II. Mérito.

No mérito, a controvérsia se formou em relação às seguintes matérias:

a) inclusão nas bases de cálculo das contribuições das receitas que, segundo a Fiscalização, haviam sido contabilizadas indevidamente pelo sujeito passivo como receitas de exportação;

b) glosas de créditos cuja apuração fora considerada incorreta pela Fiscalização.

II.1. Base de cálculo. Receitas decorrentes de exportações não efetivadas.

Segundo a Fiscalização, ao se examinarem os arquivos de notas fiscais e os registros do Siscomex, constatou-se que o Recorrente, no período fiscalizado, não havia realizado nenhuma operação de exportação de mercadorias em seu nome, sendo que, nas vendas de mercadorias com CFOPs 5501 e 6501, não se teve por configurado o “fim específico de exportação”, razão pela qual as receitas que até então vinham sendo escrituradas pelo Recorrente como de exportação foram incluídas nas bases de cálculo das contribuições devidas nas vendas no mercado interno.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento reafirmando se tratar de receitas de exportação imunes (art. 149 da Constituição Federal) e por inexistir dúvida quanto à efetiva exportação, dentro do prazo de 180 dias, dos produtos vendidos à empresa exportadora Perdigão Agroindustrial S/A, empresa essa que não se apropriara de créditos das contribuições nas operações, cujos registros constaram nas notas fiscais e na contabilidade como exportação e não como venda no mercado interno.

As vendas de mercadorias para empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação encontravam-se originalmente reguladas pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 nos seguintes termos:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

² Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (...)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*.

§ 2º As isenções previstas no *caput* e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Considerando os dispositivos legais supra, vale destacar que, a par da imunidade tributária prevista no § 2º do art. 149 da Constituição Federal³, relativa às receitas decorrentes de exportação, a lei criou isenções das contribuições para o PIS e Cofins em relação a receitas decorrentes de vendas “com fim específico de exportação”, sendo os seguintes os demais pré-requisitos:

a) vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248/1972; ou

b) vendas a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Quanto à definição do “fim específico de exportação”, esta se deu no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972, *verbis*:

Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao **fim específico de exportação** as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) **embarque de exportação** por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

³ § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

b) **depósito em entreposto**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob **regime aduaneiro extraordinário de exportação**, nas condições estabelecidas em regulamento. (g.n.)

Conforme apontado pela Fiscalização, o regime de entreposto aduaneiro a que se refere a alínea “b” do parágrafo único supra encontra-se definido no Decreto-lei nº 1.455/1976, *verbis*:

Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário e permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação, em local alfandegado:

I de uso público, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum;

II de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar da modalidade de regime extraordinário.

§ 1º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista pelo Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado.

Com base nos dispositivos acima, é possível constatar que, em relação às comerciais exportadoras, o fim específico de exportação se caracteriza quando as mercadorias são remetidas para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

A Fiscalização, amparando-se nos dispositivos legais acima referenciados, concluiu, no presente caso, que o “fim específico de exportação” não se confirmara em razão das seguintes constatações:

a Perdigão Agroindustrial Mato Grosso, entre 04 e 12/2007, entregava as mercadorias em estabelecimentos não alfandegados indicados pela Perdigão Agroindustrial S/A. Portanto, não se configuraria o embarque direto para exportação ou o regime de entreposto aduaneiro. Sequer se configuraria o regime de entreposto aduaneiro extraordinário, mesmo que a Perdigão Agroindustrial S/A seja *trading company*, pois, neste caso, os recintos teriam de ser de uso privativo, aos quais fosse concedido o regime de entreposto na exportação.

Em verdade, era a Perdigão Agroindustrial S/A, em seu próprio nome, que adquiria as mercadorias da fiscalizada, “estufava” os contêineres em armazéns de terceiros e realizava as exportações. Dessarte, as vendas da Perdigão

Agroindustrial Mato Grosso Ltda. para a Perdigão agroindustrial S/A eram vendas normais no mercado interno.

Aparentemente, a Perdigão Agroindustrial S/A operava com a Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. como se esta fosse uma filial daquela, pois somente neste caso as mercadorias poderiam ser transferidas de uma para a outra sem incidência de PIS e COFINS, não importando onde as mercadorias fossem entregues. No entanto, é importante lembrar que, embora façam parte do mesmo grupo econômico e tenham sido sucedidas pela mesma pessoa (BRF Brasil Foods S/A), Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda e Perdigão Agroindustrial S/A eram, à época dos fatos, pessoas jurídicas distintas, que não se confundiam.

Portanto, no período de 04 a 12/2007, a contribuinte não fazia jus à exclusão, da base de cálculo de PIS e COFINS, das saídas de mercadorias feitas em desacordo com as regras que outorgam a isenção às “vendas para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação”. (fls. 1.382 a 1.383)

Constata-se, pois, que, por não se ter confirmado o “fim específico de exportação” nos termos exigidos pela legislação acima abordada, seja relativamente às comerciais exportadoras do Decreto-lei nº 1.248/1972, seja em relação às demais comerciais exportadoras, a Fiscalização concluiu que as vendas sob comento se caracterizavam como vendas no mercado interno e, portanto, sujeitas à tributação das contribuições sociais, uma vez que as mercadorias eram entregues em estabelecimentos privados não alfandegados.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF), o Recorrente informara à Fiscalização que a comercial exportadora Perdigão Agroindustrial S/A era uma *trading company*, nos termos do Decreto-lei nº 1.248/1972, e que as mercadorias a ela destinadas eram entregues em locais alfandegados (filial 107) ou em locais não alfandegados de uso público (filial 108) (fl. 1.382).

O Recorrente, conforme acima já apontado, se contrapõe às conclusões da Fiscalização arguindo que as receitas de exportação são imunes, por força do art. 149 da Constituição Federal, e que as exportações sob comento se efetivaram dentro do prazo de 180 dias, não tendo a comercial exportadora Perdigão Agroindustrial S/A se apropriado de créditos das contribuições nas operações, conforme demonstravam as notas fiscais e a contabilidade.

Argumenta o Recorrente que, por se tratar de uma imunidade tributária, cuja estatura é constitucional, e não de uma isenção (esta infraconstitucional), sua interpretação não pode ser restritiva, mas sim finalística e axiológica/teleológica, tendo em vista a finalidade constitucionalmente prevista de desoneração das exportações, encontrando-se referida imunidade regulamentada e concretizada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos dispositivos devem ser compreendidos à luz do texto constitucional.

Aduz, ainda, o Recorrente que a Fiscalização não se pronunciara sobre a efetivação ou não das exportações no prazo de 180 dias, ou seja, ela não duvidara da existência da exportação dos produtos remetidos com fim específico de exportação à Perdigão Agroindustrial

S/A e nem abordara a não utilização de crédito pela comercial exportadora, decorrendo sua conclusão somente do fato de que as mercadorias haviam sido depositadas em recintos não alfandegados, fato esse, segundo o Recorrente, decorrente de uma mera exigência formal (“mero formalismo”).

Contudo, o Recorrente nada traz aos autos para comprovar essas suas afirmativas, restringindo sua defesa ao fato de a Fiscalização não ter se pronunciado sobre as questões identificadas no parágrafo anterior. Porém, tendo a Fiscalização considerado suficiente para tributar as receitas o fato de não se ter por configurado o “fim específico de exportação”, não se poderia dela exigir avançar em questões outras que em nada alterariam sua constatação.

Aqui, merece registro, conforme o fizera o Recorrente em sua peça recursal, o fato de que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas posteriormente à Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e aos Decretos-lei nº 1.248/1972 e 1.455/1976, disciplinaram a não incidência das contribuições na exportação condicionando o direito apenas a “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, nada dizendo sobre o conceito do “fim específico de exportação” e não fazendo qualquer remissão a outros atos normativos regulamentares, sejam eles legais ou administrativos.

Referidas exonerações foram disciplinadas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 nos seguintes termos:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

(...)

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

(...)

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.

(...)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

(...)

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

(...)

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.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estipularam como condicionantes à exoneração sob comento que (i) a venda fosse realizada a empresa comercial exportadora e que (ii) tivesse fim específico de exportação, nada dizendo acerca da diferenciação feita pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (empresas comerciais exportadoras do Decreto-lei nº 1.248/1972 e demais comerciais exportadoras).

Merece destaque, também, o fato de as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não se referirem à isenção ou a qualquer benefício fiscal quando cuidam da exoneração das contribuições nas exportações, referindo-se a tal exoneração como hipótese de não incidência, denotando rigor técnico na elaboração desses textos legais, pois, diferentemente da isenção, que é concedida por lei e se refere ao exercício da competência tributária por parte do ente estatal, a não incidência decorrente da imunidade tributária tem estatura constitucional e tem como natureza a delimitação negativa da própria competência tributária, retirando da possibilidade de instituição de tributos determinados fatos, pessoas ou situações previamente definidos pelo legislador constituinte.

O art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003 tratam como não incidência tanto a exportação direta quanto a exportação via empresa comercial exportadora, o

que indica que, tendo como destino o exterior, as vendas diretas ou indiretas não sofrem incidência das contribuições.

O Regulamento Aduaneiro, por sua vez, reproduz a definição do “fim específico de exportação” do Decreto-lei nº 1.248/1972, bem como os condicionantes relativos às exportações realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras, *verbis*:

CAPÍTULO VI

DOS INCENTIVOS FISCAIS NA EXPORTAÇÃO

Seção I Das Empresas Comerciais Exportadoras

Art. 228. As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento previsto nesta Seção (Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 1º, caput; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, §1º).

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único):

I - embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora; ou

II - depósito sob o regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação.

Art. 229. O tratamento previsto nesta Seção aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 2º, caput):

I - estar registrada no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, respectivamente;

II - estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e

III - possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Art.230. São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o art. 228, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 3º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, art. 2º).

Art.231. Os **impostos** que forem devidos, bem como os **benefícios fiscais de qualquer natureza**, auferidos pelo produtor-vendedor, com os acréscimos legais cabíveis, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora no caso de (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º, caput):

I - não se efetivar a exportação dentro do prazo de cento e oitenta dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, na hipótese de mercadoria submetida ao regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º, caput);

II - revenda das mercadorias no mercado interno; ou

III - destruição das mercadorias.

§1º-O recolhimento dos créditos tributários devidos, em razão do disposto neste artigo, deverá ser efetuado no prazo de quinze dias, a contar da ocorrência do fato que lhes houver dado causa (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º, §2º).

§2º-Nos casos de retorno ao mercado interno, a liberação das mercadorias depositadas sob regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação está condicionada ao prévio recolhimento dos créditos tributários de que trata este artigo (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º, §3º).

Art.232. É admitida a revenda entre empresas comerciais exportadoras, desde que as mercadorias permaneçam em depósito até a efetiva exportação, passando aos compradores as responsabilidades previstas no art. 231, inclusive a de efetivar a exportação da mercadoria dentro do prazo originalmente previsto no seu inciso I (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 6º). (g.n.)

É de se destacar que os dispositivos acima transcritos, em nenhum momento, fazem referência à imunidade ou à não incidência, nem mesmo às contribuições sociais, restringido seu disciplinamento, conforme destaques em negrito, aos benefícios fiscais concedidos por lei, aos impostos e aos benefícios fiscais de qualquer natureza.

Em 12 de fevereiro de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.735 e do Recurso Extraordinário (RE) nº 759.244, decidiu, por unanimidade de votos, que a exportação indireta de produtos realizada por meio de empresas intermediárias são imunes à incidência de contribuições sociais, tendo sido produzida a seguinte tese de repercussão geral (Tema 674): “A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”.

O RE nº 759.244 submeteu-se à sistemática da repercussão geral, tendo transitado em julgado em 09/09/2020, tendo sido rejeitados os embargos de declaração opostos pela PGFN. Também, na ADI, já se tem uma decisão definitiva.

Eis as ementas da ADI nº 4.735 e do RE nº 759.244:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4735 DISTRITO FEDERAL

(...)

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS** E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º E 2º, DA INSTRUÇÃO

NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS **RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS**. PROCEDÊNCIA

1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo **Decreto-Lei 1.248/1972**, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006).

2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior.

3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional.

4. **A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas**, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação.

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente. (g.n.)

(...)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

(...)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **REPERCUSSÃO GERAL**. DIREITO TRIBUTÁRIO. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES**. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, 'mas sim o bem quando exportado', portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art. 22-A, da Lei n. 8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min. Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, dos arts. 245 da IN 3/2005⁴ e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, § 2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Verifica-se das decisões supra que o STF albergou sob o manto da imunidade tributária das contribuições sociais (no caso, as contribuições previdenciárias) tanto a exportação direta quanto a indireta via comercial exportadora, situação em que eventual regulação deve se dar, em regra, por meio de lei complementar, conforme acima já abordado, mas nada dizendo sobre o termo “fim específico de exportação”.

As instruções normativas da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) a que se refere o RE nº 759.244, editadas em 2005 e 2009, excluía da imunidade do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, no que tange às contribuições previdenciárias, as exportações via empresas comerciais exportadoras, decorrendo daí a declaração de inconstitucionalidade dos artigos correspondentes.

Merecem destaque os seguintes trechos do voto do Ministro Relator da ADI 4.735:

De antemão, registro não incidir a disposição prevista no artigo 111, II, do CTN, no sentido de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, já que desta não se trata. Cuida-se, como visto, de imunidade tributária, a respeito da qual a Jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem convergido no sentido de uma hermenêutica constitucional ampla, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.

⁴ Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

(...)

O escopo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF é a desoneração da carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior, evitando-se a indesejada exportação de tributos, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas e o desenvolvimento nacional.

(...)

Ora, a imunidade foi prevista na Constituição de forma genérica sobre as “receitas de exportação”, sem nenhuma diferenciação entre exportações diretas ou indiretas, devendo incidir também na comercialização entre o produtor/vendedor e as empresas comerciais com finalidade específica de exportação.

Na diligência determinada por esta turma julgadora por meio da Resolução nº 3201-003.029, a fiscalização concluiu os trabalhos nos seguintes termos:

I - REMESSAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO (Item “a” da Resolução - CARF)

A Resolução - CARF determinou a coleta de informações e documentação comprobatória das exportações realizadas pela Perdigão Agroindustrial S/A no prazo de 180 dias contados das remessas efetuadas com o fim específico de exportação pela Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda., bem como o não creditamento pela comercial exportadora das contribuições devidas nas operações.

O controle de exportação indireta estava disciplinado pelo Convênio ICMS 113, de 20/12/1996, à época das operações em análise. Tal ajuste, posteriormente, foi revogado pelo Convênio ICMS 84, de 01/11/2009.

Para melhor compreensão, confira-se o disposto pelo Convênio ICMS 113, de 1996, vigente à época dos fatos:

Convênio ICMS 113/1996

Cláusula primeira Acordam os signatários em estabelecer mecanismos para controle das saídas de mercadorias com o fim específico de exportação, promovidas por contribuintes localizados nos territórios dos respectivos Estados para empresa comercial exportadora, inclusive “trading” ou outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro Estado.

Parágrafo único. Para os efeitos deste convênio, entende-se como empresa comercial exportadora:

I - as classificadas como “trading company”, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, que estiver inscrita como tal, no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

II - as demais empresas comerciais que realizarem operações mercantis de exportação, inscritas no registro do sistema da Receita Federal - SISCOMEX.

Cláusula segunda O estabelecimento remetente deverá emitir Nota Fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES", a expressão "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO".

Parágrafo único. Ao final de cada período de apuração, o remetente encaminhará à repartição fiscal do seu domicílio, as informações contidas na Nota Fiscal, em meio magnético, conforme o Manual de Orientação aprovado pela cláusula trigésima segunda do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, podendo, em substituição, ser exigidas em listagem, a critério do fisco.

Cláusula terceira O estabelecimento destinatário, ao emitir Nota Fiscal com a qual a mercadoria será remetida para o exterior, fará constar, no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" a série, o número e a data de cada Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento remetente.

Cláusula quarta Relativamente às operações de que trata este convênio, o estabelecimento destinatário, além dos procedimentos a que estiver sujeito conforme a legislação de seu Estado, deverá emitir o documento denominado "Memorando-Exportação", conforme modelo constante do Anexo Único, em três (3) vias, contendo, no mínimo, as seguintes indicações:

- I - denominação: "Memorando-Exportação";
- II - número de ordem e número da via;
- III - data da emissão;
- IV - nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento emitente;
- V - nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento remetente da mercadoria;
- VI - série, número e data da Nota Fiscal do estabelecimento remetente e do destinatário exportador da mercadoria;
- VII - número do Despacho de Exportação, a data de seu ato final e o número do Registro de Exportação por estado produtor/fabricante;
- VIII - número e data do Conhecimento de Embarque;
- IX - discriminação do produto exportado;
- X - país de destino da mercadoria;
- XI - data e assinatura de representante legal da emitente;

XII - identificação individualizada do estado produtor/fabricante no Registro de Exportação.

§ 1º Até o último dia do mês subsequente ao da efetivação do embarque da mercadoria para o exterior, o estabelecimento exportador encaminhará ao estabelecimento remetente a 1ª via do "Memorando-Exportação", que será acompanhada de cópia do Conhecimento de Embarque, referido no inciso VIII e do comprovante de exportação, emitido pelo órgão competente.

§ 2º A 2ª via do memorando de que trata esta cláusula será anexada à 1ª via da Nota Fiscal do remetente ou à sua cópia reprográfica, ficando tais documentos no estabelecimento exportador, para exibição ao fisco.

§ 3º A 3ª via do memorando será encaminhada, pelo exportador, à repartição fiscal de seu domicílio, podendo ser exigida a sua apresentação em meio magnético.

À luz do disposto, o controle ocorria, em síntese, mediante o cumprimento das seguintes obrigações:

I) o remetente da mercadoria estava obrigado a emitir nota fiscal com a seguinte expressão no campo "Informações Complementares": "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO";

II) o destinatário (estabelecimento exportador), por sua vez, estava obrigado a:

a) emitir a nota fiscal de operação de venda ao exterior fazendo constar no campo "Informações Complementares" a série, o número e a data de cada nota fiscal emitida pelo estabelecimento remetente;

b) emitir o "Memorando-Exportação"; e

c) enviar, até o último dia do mês subsequente ao da efetivação do embarque das mercadorias para o exterior, a 1ª via do "Memorando-Exportação" acompanhada de cópia do conhecimento de embarque e do comprovante de exportação.

Obrigações da Remetente

O quesito 01 do Termo de Intimação Fiscal n.º 18.678-2023 (fls. 1.237/1.244) solicitou a apresentação das notas fiscais digitalizadas (legíveis), relacionadas nas tabelas abaixo, emitidas pela Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda., a fim de comprovar em cada nota fiscal a expressão "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO" (Cláusula segunda do Convênio ICMS 113/96):

(...)

As 34 notas fiscais relacionadas nas tabelas acima foram selecionadas aleatoriamente das planilhas "Saídas com Fim específico exp CONTRIBUINTE" (fls. 439/467) e correspondem a uma amostra de um universo de aproximadamente 4.700 notas fiscais (considerando os três trimestres).

Na resposta à intimação, houve apresentação parcial das notas fiscais solicitadas (fls. 1.502/1.517), quais sejam: 208.180, 208.718, 209.588, 209.864, 211.210,

211.480, 211.523, 211.994, 215.389, 216.330, 218.638, 221.843, 222.269, 222.827, 223.311, 224.482.

As notas fiscais apresentadas foram destacadas na cor verde nas tabelas acima.

Em resumo, foram apresentadas 16 notas fiscais de venda com o fim específico de exportação (CFOP 6501) da amostra selecionada.

Obrigações da Comercial Exportadora

Quanto às obrigações da comercial exportadora (Perdigão Agroindustrial S/A), o quesito 01 do TIF (...) solicitou: (I) as notas fiscais digitalizadas (legíveis) referentes às operações de venda ao exterior que contenham no campo “Informações Complementares” a série, o número e a data das notas fiscais relacionadas nas tabelas acima (Cláusula terceira do Convênio ICMS 113/96); e (II) “Memorando – Exportação” referentes às notas fiscais relacionadas nas tabelas acima acompanhados de cópia do Conhecimento de Embarque e do comprovante de exportação (Cláusula quarta e seu § 1º do Convênio ICMS 113/96).

Na resposta à intimação, a BRF S.A. deixou de apresentar a documentação solicitada. No entanto, apresentou planilha denominada “Quesito 01 EXPORTAÇÃO” (termo de anexação de arquivo não paginável - fl. 1.518), a qual relaciona as notas de remessa (selecionadas na amostra) com as notas fiscais de exportação, bem como traz informações referentes às exportações: Registro de Exportação, Declaração de Exportação, data de embarque.

Por conta disso, o quesito 02 do TIF (...) reiterou o pedido de apresentação das notas fiscais de exportação e memorandos vinculados.

Na resposta à intimação, a BRF S.A. apresentou a documentação solicitada: notas fiscais de exportação (...) e memorandos de exportação (...).

O exame das notas fiscais de exportação (emitidas pela Perdigão Agroindustrial S/A) revela que elas contêm as informações das notas fiscais de remessa com o fim específico de exportação emitidas pela Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. (selecionadas na amostra); contêm, inclusive, informações das notas fiscais de remessa que não foram apresentadas, bem como contêm informações de diversas outras notas fiscais de remessa relacionadas nas planilhas “Saídas com Fim específico exp CONTRIBUINTE”. Houve, portanto, o cumprimento à cláusula terceira do Convênio ICMS 113/96. (g.n.)

Os memorandos de exportação confirmam as informações trazidas na mencionada planilha “Quesito 01 EXPORTAÇÃO”. Tais memorandos identificam as notas fiscais de exportação, relacionam as respectivas notas fiscais de remessa (selecionadas na amostra) e trazem informações acerca do Registro de Exportação, Declaração de Exportação e Data de Embarque, dados, estes, que conferem com os registrados na planilha. (g.n.)

As informações referentes ao Registro de Exportação, Declaração de Exportação e Data de Embarque (e respectiva averbação de embarque) foram também

confirmadas nos sistemas da RFB mediante pesquisa de dados do comércio exterior conforme a planilha anexa a esta informação. Houve, portanto, o cumprimento da cláusula quarta do Convênio ICMS 113/96. (g.n.)

O cotejo das datas de emissão das notas fiscais de remessa com as datas de averbação do embarque das mercadorias para o exterior revela que as operações de exportação foram, de fato, realizadas, e sempre dentro do prazo de 180 dias. (g.n.)

Não Creditamento Pela Comercial Exportadora.

A Resolução - CARF solicitou a comprovação do não creditamento das contribuições pela comercial exportadora (Perdigão Agroindustrial S/A) ao adquirir as mercadorias com o fim específico de exportação da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda.

Por conta disso, o quesito 06 do TIF n.º (...) reentimou a BRF S/A a apresentar as Fichas 06A/16A do Dacon da Comercial Exportadora, referentes ao período em análise, bem como apresentar planilhas (memória de cálculo) com a relação das notas fiscais que compuseram a base de cálculo do crédito referente à Linha 01 das mencionadas Fichas do Dacon (aquisição de bens para revenda).

A BRF S/A apresentou a documentação solicitada: Dacon (...) e memórias de cálculo (...).

A análise das memórias de cálculo revela que a comercial exportadora apurou créditos sobre aquisição de mercadorias da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. entre abril e setembro de 2007. No entanto, as notas fiscais da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. que dão suporte aos créditos possuem número da nota e valores diferentes das notas fiscais de remessa com o fim específico de exportação relacionadas nas planilhas “Saídas com Fim específico exp CONTRIBUINTE”. (g.n.)

A título de contextualização, nos meses de abril e julho de 2007, a memória de cálculo da Linha 01 (bens para revenda) da comercial exportadora registra base de cálculo do crédito sobre aquisição de mercadorias da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. no valor total R\$ 521.993,40 e R\$ 940.519,21 respectivamente.

Por outro lado, nestes mesmos meses de abril e julho de 2007, a Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. emitiu notas fiscais de remessa com o fim específico de exportação para a comercial exportadora no valor total de R\$ 11.032.883,57 e R\$ 10.683.186,39 respectivamente.

A comercial exportadora (Perdigão Agroindustrial S/A), portanto, não se creditou das aquisições com o fim específico de exportação no período em análise, já que os números das notas fiscais e valores que dão suporte à base de cálculo dos créditos registrados no Dacon diferem dos números e valores dos documentos fiscais de remessa com o fim específico de exportação relacionados nas planilhas “Saídas com Fim específico exp CONTRIBUINTE”. (g.n.)

Verifica-se, portanto, que a fiscalização, na diligência, confirmou a efetividade das exportações indiretas, cumprindo-se o que havia sido então determinado na Resolução nº 3201-003.029, de 24 de junho de 2021.

Tendo-se em conta os resultados da diligência supra, constata-se que a comercial exportadora cumpriu a regra estipulada no art. 9º da Lei nº 10.833/2003, bem como no art. 7º da Lei nº 10.637/2002, *verbis*:

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

Após a referida resolução, este conselheiro veio a julgar a matéria em outros processos, inclusive como relator, concluindo da forma como será exposta na sequência.

Nos acórdãos nº 3201-011.532, 3201-011.533, 3201-011.534, 3201-011.535, 3201-011.536, 3201-011.537 e 3201-011.538, todos de 28/02/2024, mais de dois anos, portanto, à data da prolação da Resolução destes autos (24 de junho de 2021), tal matéria foi enfrentada nos seguintes termos:

De acordo com a Fiscalização, os produtos vendidos com fim específico de exportação (CFOP 6501) haviam sido remetidos diretamente para os endereços dos adquirentes no Brasil, com inobservância das regras estipuladas no art. 4º da IN RFB nº 1.152/2011, razão pela qual se desconsideraram as respectivas exportações por não se ter cumprido o requisito para esse tipo de operação, qual seja, o envio das mercadorias diretamente para o embarque ou para recinto alfandegado.

O Recorrente, por seu turno, aduz que os dispositivos legais utilizados pela Fiscalização para fundamentar as autuações não definiam o que vinha a ser uma venda com fim específico de exportação, prevendo-se apenas o prazo de 180 dias para que a empresa adquirente efetivasse a exportação.

Destacou que, diferentemente das vendas a trading companies, essas reguladas pelo Decreto nº 1.248/1972, as vendas por ele realizadas, com fim específico de exportação, todas devidamente comprovadas, tinham como adquirentes empresas exportadoras registradas na Secex, nos termos do inciso IX do art. 45 do Decreto nº 4.524/2002, em relação às quais não se exigia a remessa direta para embarque ou para recinto alfandegado.

Argumentou, ainda, que o excesso de formalismo não podia prejudicar o direito à imunidade conferido pela Constituição Federal aos contribuintes exportadores, em conformidade com o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, citando precedentes do

TRF4 e do CARF, em que se exigira apenas a comprovação da efetiva exportação no prazo de 180 dias (verdade material).

Contudo, conforme demonstrado pela Fiscalização e pela DRJ, desde a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a não exigência das contribuições encontrava-se restringida às operações de vendas a comerciais exportadoras com fim específico de exportação, *verbis*:

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

IX - de vendas, com **fim específico de exportação para o exterior**, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; (g.n.)

À época, a definição do termo “fim específico de exportação” encontrava-se definido no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

Art 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

(...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Embora o caput do art. 39 supra faça referência somente à suspensão do IPI, o § 2º versa sobre a definição do termo jurídico “fim específico de exportação”, não se vislumbrando possibilidade de se considerar que essa definição possa vir a sofrer alterações a depender do tributo considerado.

Além do mais, o § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS/Cofins) adota essa mesma definição, conforme se pode verificar de seu texto a seguir transcrito:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (g.n.)

Destaque-se que, nos termos do art. 98 do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Regimento Interno do CARF), as turmas de julgamento não podem afastar a aplicação de lei ou decreto válido e vigente.

Logo, não se trata de mero formalismo, como alega o Recorrente, mas de uma exigência legal que alcança não apenas as *trading companies*, mas todas as empresas comerciais exportadoras.

Essa questão restou bem enfrentada no voto condutor do acórdão nº 9303-010.119, prolatado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em 11 de fevereiro de 2020, *verbis*:

À evidência, nos termos legais e regulamentares, **não interessa se eventualmente tenha ocorrido a exportação**, pois a condição para não incidência das contribuições, no caso, como medida de controle, é que as mercadorias saídas com suspensão, **quando destinada à comercial exportadora para fins específicos de exportação, sejam elas remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora**. Inconteste que esse pressuposto não foi atendido. Sem embargo, **não atendido o pressuposto legal, a sobrenorma isencional não incide**.

Por fim, como consabido, estatui o CTN, art. 111, II, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. (g.n.)

Referido acórdão restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/03/2003

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. **A eventual posterior exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições**. (g.n.)

Mais recentemente, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, julgando embargos de declaração opostos pelo mesmo contribuinte destes autos em outro processo administrativo, assim decidiu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Não há nos autos provas a respeito de que as mercadorias teriam sido remetidas diretamente do estabelecimento (do produtor-vendedor) para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

(Acórdão nº 3302-012.678, rel. Jorge Lima Abud, j. 15/12/2021)

Esta turma ordinária, em acórdão de minha relatoria, também já decidiu no mesmo sentido, por unanimidade de votos, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

(Acórdão nº 3201-007.382, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 21/10/2020)

Em sede de memoriais, o Recorrente pleiteia a observância da Solução de Consulta Cosit nº 8/2017, cujo item 38.2 assim dispõe:

38.2. para efeito de suspensão do IPI e da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, para que as operações sejam consideradas com fim específico de exportação, as mercadorias ou produtos adquiridos devem ser (i) remetidos diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recinto alfandegado; (ii) ou, no caso de trading companies, remetidos para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação; (iii) ou ainda, no que tange às Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, as mercadorias podem permanecer na empresa comercial exportadora pelo prazo previsto no art. 7º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003.

Nota-se que a Cosit, se valendo do art. 7º da Lei nº 10.637/2002 e art. 9º da Lei nº 10.833/2003, considerou como caracterizado o fim específico de exportação a hipótese de as mercadorias permanecerem na empresa comercial exportadora pelo prazo de 180 dias; contudo, essa hipótese normativa se refere à comprovação da exportação e não à caracterização do fim específico de exportação.

Eis os termos dos referidos dispositivos legais:

Art. 7ºA empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, **no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, **não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício**, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

§ 1ºPara efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2ºNo pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3ºA empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias. (g.n.)

[...]

Art. 9ºA empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, **no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, **não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício**, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.(Produção de efeito)

§ 1ºPara efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2ºNo pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3ºA empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias. (g.n.)

Conforme acima apontado, o § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS/Cofins) adota a mesma definição para a caracterização do fim específico de exportação, vindo o seu art. 80 a assim dispor:

Art. 84. A empresa comercial exportadora que não efetuar a exportação dos produtos no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, deve realizar o pagamento previsto no inciso I do caput do art. 89 até (Lei nº9.363, de 16 de dezembro de 1996, art. 2º, § 7º):

I - a data de vencimento desse prazo, na hipótese do PIS/Pasep não recolhido em decorrência das disposições do inciso III do art. 44; e II - o décimo dia subsequente ao do vencimento desse prazo, na hipótese de contribuições não recolhidas em decorrência das disposições dos incisos VIII e IX do art. 45.

Parágrafo único. Na hipótese da empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, produtos adquiridos com o fim específico de exportação, deve efetuar, no prazo estabelecido no art. 82, o pagamento das contribuições previstas no inciso II do caput do art. 89. (g.n.)

Trata-se, portanto, o prazo de 180 de dias do período em que a empresa comercial exportadora deverá efetivar a exportação das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, sob pena de se obrigar a recolher os tributos e multas devidos.

Ora, uma norma complementar da Administração tributária não pode inovar em matéria de lei ou decreto, mas somente regulamentar seus dispositivos, em conformidade com o já citado art. 98 do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, *verbis*:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. **O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:**

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)

Nota-se que, dentre as hipóteses de não aplicação da regra (parágrafo único acima transcrito), não se encontra o entendimento dado pela Administração tributária, o que impede que este colegiado deixe de observar o disposto no art. 7º da Lei nº 10.637/2002, no art. 9º da Lei nº 10.833/2003 e no § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS/Cofins).

Registre-se que todas as decisões do CARF acima referenciadas foram prolatadas após a edição da Solução de Consulta Cosit nº 8/2017.

Nesse sentido, afastam-se os argumentos do Recorrente acerca dessa questão.

Mantendo-se nestes autos a jurisprudência supra, no sentido de se exigir o cumprimento dos requisitos previstos em lei, bem como em instruções normativas para fins de se definir o conceito do “fim específico de exportação”, resta aprofundar a matéria cuja abordagem se iniciou no voto da Resolução nº 3201-003.029, de 24 de junho de 2021.

Inobstante o inciso II do art. 146 da Constituição Federal determinar que as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais se incluem as imunidades tributárias, devem ser reguladas por lei complementar, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que pode ser regulamentada por lei ordinária a definição de aspectos procedimentais da imunidade (no caso julgado, a imunidade das entidades assistenciais), relacionados, inclusive, à fiscalização e ao controle, mas desde que essa lei ordinária não invada o campo próprio da lei complementar, conforme se verifica dos excertos dos votos a seguir transcritos:

É que, conforme explicitado, **há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar**, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, §7º, da CF.

(...)

“(…) o que diz respeito a **questões relativas à fiscalização, à certificação, eu acho que a lei ordinária é suficiente**. Então, **é preciso fazer uma distinção entre esses requisitos materiais para o reconhecimento da imunidade e esses aspectos que eu chamaria de procedimentais**. Para isso, basta uma lei ordinária a meu ver.”⁵
(g.n.)

No caso sob análise nestes autos, está-se diante de leis válidas e vigentes (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), em que se estipula que as contribuições PIS/Cofins não cumulativas não incidem nas “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”.

O termo “fim específico de exportação” adotado por tais leis já se encontrava definido na legislação anterior, conforme se constata das seguintes transcrições:

DECRETO-LEI Nº 1.248, DE 29 DE NOVEMBRO DE 1972.

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) **embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;**
- b) **depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora**, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento. (g.n.)

[...]

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.

(...)

Art. 39 (...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (g.n.)

Assim, por se tratar de definição de procedimentos voltados a viabilizar a fiscalização e o controle da imunidade das receitas decorrentes da exportação, eles deverão ser observados pelos interessados, razão pela qual, não tendo sido cumpridos os requisitos das “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, nega-se provimento a essa parte do Recurso Voluntário.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622. Rel. Ministro Marco Aurélio. 18 de dezembro de 2019.

II.2. Glosas de créditos.

A Fiscalização efetuara as glosas em razão (i) do não enquadramento de alguns bens e serviços adquiridos para utilização na produção no conceito de insumos adotado no art. 8º, § 4º, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, (ii) da ausência de autorização legal para se creditar em relação aos dispêndios com serviços de carga e descarga (transbordo), (iii) do recálculo do crédito presumido da agroindústria, dentre outros.

Na Resolução nº 3401-000.823, de 20 de agosto de 2014 (processo do auto de infração nº 11516.720752/2012-49), a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que o contribuinte elaborasse uma “Matriz de Insumos”, descrevendo seu processo produtivo e a aplicação dos referidos itens objeto de glosa pela fiscalização nas etapas respectivas, através de documento assinado por profissional apto a tal desiderato.”

Na mesma resolução, a turma julgadora destacou que o conceito de insumos ali adotado era aquele próprio das contribuições, abarcando os bens e serviços inerentes, essenciais, necessários e imprescindíveis ao processo produtivo, conceito esse que não se confundia com os conceitos das legislações do IPI e do IRPJ.

Contudo, no relatório da diligência identificado como Informação Fiscal naquele processo, a Fiscalização destacou que o único conceito de insumo previsto na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins era aquele previsto na IN SRF nº 247/2002, art. 66, § 5º, reforçado na IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º, evidenciando-se que ela não se curvou ao conceito definido na Resolução nº 3401-000.823, mantendo o entendimento externado no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Conforme o Recorrente se pronunciou em suas contrarrazões, a Fiscalização descumpriu a diligência nos termos formulados pela turma julgadora do CARF, pois os itens glosados foram reanalisados sob perspectiva diversa daquela determinada na resolução, razão pela qual os presentes autos deveriam retornar à repartição de origem para se realizarem os procedimentos determinados.

Realizada a nova diligência determinada por esta turma julgadora, passa-se à análise do mérito.

II.2.1. Crédito. Insumos.

O Recorrente contesta a glosa de créditos decorrentes de aquisições de insumos fundada num conceito equivocado do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,⁶

⁶ 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 [Tipe](#);

abrangendo (i) pallets de madeira, (ii) bens sujeitos à alíquota zero, (iii) notas fiscais com código de operação incompatível com o direito ao desconto de crédito e (iv) serviços sem direito a crédito.

O Recorrente contesta o conceito de insumos adotado pela fiscalização, extremamente restritivo, fundado em instruções normativas ilegais e na legislação do IPI e não condizente com a normatividade da não cumulatividade das contribuições.

Conforme já dito no introito deste voto, aqui se adotará o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção) definido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

II.2.1.1. Pallets de madeira.

A fiscalização glosou os créditos decorrentes da aquisição de pallets por considerar que tais bens não se enquadravam como insumos aplicados diretamente na produção, entendimento esse mantido pela Delegacia de Julgamento (DRJ).

O Recorrente alega que os pallets não são apenas itens de armazenagem e transporte, mas bens necessários à observância de critérios de higiene exigidos pela legislação da Anvisa e do Ministério da Agricultura, dado tratar-se de empresa que atua no mercado alimentício, sendo, portanto, essenciais ao seu processo produtivo.

Requer, alternativamente, que os referidos créditos sejam considerados, também, em face do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003,⁷ pois eles são utilizados na armazenagem e transporte de mercadorias.

Na diligência determinada por esta turma julgadora, a fiscalização posicionou-se pela manutenção da glosa de créditos referentes a paletes de madeira, por se tratar de bens utilizados no transporte de produtos acabados para comercialização (movimentações externas), não participando, portanto, do processo produtivo.

Este CARF tem larga jurisprudência no sentido de reconhecer o direito de desconto de créditos nas aquisições de pallets, conforme se verifica das ementas a seguir reproduzidas:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

(...)

DESpesas com Armazenagem de Produtos Acabados. Aquisição de Pallets, Serviços de Reforma, Remessa para Conserto e Retorno. Crédito Reconhecido.

Considerando a natureza da **atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência**

⁷ Art. 3º (...) IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Nacional de Vigilância Sanitária, e dada a necessidade de contratação de armazéns com terceiros para depósito das mercadorias inacabadas ou acabadas os custos são dedutíveis a teor do artigo 3º das leis das contribuições. Da mesma forma em relação os gastos com aquisição de **pallets** e sua reforma, uma vez que **preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios**. (Acórdão nº 3101-002.642, rel. Sabrina Coutinho Barbosa, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com **materiais de embalagens e pallets**, para **proteção e conservação da integridade de produtos alimentícios** durante o transporte, enquadram-se no conceito de insumos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas. (Acórdão nº 9303-016.028, rel. Vinicius Guimarães, j. 08/10/2024 – g.n.)

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2012

(...)

PALETES. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, **os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições**. (Acórdão nº 3202-001.851, rel. Juciléia de Souza Lima, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de **bens utilizados no transporte dos produtos** (as chamadas **big bags**), **essenciais à sua conservação, manuseio, transporte e guarda**, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quando como elementos inerentes à armazenagem. (Acórdão 3201-010.852, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 22/08/2023 – g.n.)

A conservação de produtos alimentícios perecíveis durante o transporte, em operações de venda, entre estabelecimentos ou internamente no parque produtivo, é matéria regulamentada nacional e internacionalmente, razão pela qual as medidas tomadas pelas empresas que atuam no setor se mostram não apenas essenciais, mas imprescindíveis, sob pena de se inviabilizar o negócio.

Nesse sentido, vota-se, com base nos incisos II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003,⁸ por reverter as glosas de créditos relativos a aquisições de pallets de madeira utilizados no transporte de matérias-primas ou produtos acabados, observados os demais requisitos da lei.

II.2.1.2. Bens adquiridos com alíquota zero.

O Recorrente contesta a glosa de créditos de bens sujeitos à alíquota zero das contribuições, aduzindo (i) ausência de identificação, por parte da fiscalização, dos bens enquadráveis nessa situação, (ii) ausência de provas (notas fiscais), (iii) erro na tipificação dos referidos bens, tendo-se em conta o teor do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, (iv) direito alternativo ao crédito presumido da agroindústria (art. 8º da Lei nº 10.925/2004) e (v) violação dos princípios da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam, expressamente, o desconto de créditos relativos a aquisições submetidas à alíquota zero, razão pela qual dispensam-se maiores digressões sobre o tema, *verbis*:

Art. 3º (...)

§ 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; (g.n.)

⁸ 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.

A lei é clara, a exceção ao não creditamento na aquisição de bens e serviços em que inexistente pagamento se restringe àqueles bens e serviços isentos aplicados na produção ou em revenda tributada.

Verifica-se que o mesmo dispositivo discrimina a isenção das outras figuras exonerativas (alíquota zero e não incidência), restringindo a possibilidade de crédito nas aquisições de bens e serviços isentos quando deles não resultarem produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação.

A jurisprudência do CARF acerca dessa matéria é extensa, conforme se verifica dos seguintes exemplos:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

(...)

INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero. (Acórdão 3201-006.043, j. 23/10/2019)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL.

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, independentemente de se tratar de bens aplicados na fabricação de produtos tributados ou não tributados. (Acórdão 3201-010.999, j. 26/09/2023)

Em relação às alegações do Recorrente acerca da ausência de identificação, por parte da fiscalização, dos bens enquadráveis nessa situação, das provas utilizadas (notas fiscais) e do erro na tipificação dos referidos bens, há que se destacar o que consta da Informação Fiscal, a saber:

b) **Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep.** Desta forma a aquisição de tais bens **não pode gerar crédito a descontar**, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

c) Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito.

d) Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins.

Os dados das notas fiscais glosadas (fls. 525 a 537) encontram-se muito bem identificados em planilhas, abarcando todas as informações concernentes a tais glosas, dentre as quais o número do documento, a identificação do produto e a razão da glosa de crédito (NT – não tributado, isento ou alíquota zero), razão pela qual devem-se afastar tais argumentos de defesa.

Quanto ao pedido alternativo de se considerarem tais aquisições no cálculo do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, há que se destacar que tal pleito não constou do Pedido de Ressarcimento (PER/DComp) em relação aos itens ora sob análise, que é o documento em que se formalizam requisições da espécie, não podendo o processo administrativo fiscal ser utilizado para retificar requisições do próprio sujeito passivo em face de decisões administrativas a ele desfavoráveis.

Além disso, o § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 estipula os requisitos para se apurar o crédito presumido da agroindústria nos casos de aquisições realizadas junto a pessoas jurídicas,⁹ requisitos esses não comprovados pelo Recorrente, sendo essa mais uma razão para não se acolher tal pleito.

Por fim, quanto à alegada violação dos princípios da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, trata-se de argumentos que fogem ao escopo da presente análise, pois, em conformidade com a súmula CARF nº 2, este tribunal administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária válida e vigente.

Portanto, mantém-se o procedimento fiscal quanto a este item.

II.2.1.3. Glosa de créditos com base no código de operação (CFOP).

O Recorrente alega que o relatório fiscal que embasou o despacho decisório não fez qualquer menção, ainda que exemplificativamente, aos códigos de operação (CFOP) em relação aos quais inexistia o direito ao crédito das contribuições não cumulativas, o que, segundo ele, compromete o seu direito à ampla defesa.

⁹ § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite **in natura**; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Contudo, conforme demonstrado no item anterior deste voto, os dados das notas fiscais glosadas (fls. 525 a 537) encontram-se muito bem identificados em planilhas, abarcando todas as informações concernentes a tais glosas, dentre as quais o número do documento, o número do CFOP, a identificação do produto e o fundamento da glosa de crédito, razão pela qual afastam-se tais argumentos de defesa.

Por outro lado, consultando-se as referidas planilhas, constata-se que a glosa sob comento alcançou a aquisição dos seguintes produtos: óleo diesel combustível, aluguel de equipamento, serviço de frete e carreto, lacre alaranjado, discos, bujão gás, faca inox, dedo borracha dureza, desengripante metal, anel, papel miolo ondulado, mola, rolete, elemento filtrante e filtros.

No relatório fiscal de diligência, a fiscalização se posicionou favoravelmente à reversão da glosa de créditos mas apenas na aquisição de bucha navalha (insumo), moto bomba (insumo), solvente (insumo), lacre (insumo), serviço de mão de obra (insumo) e serviço técnico eletricidade (insumo).

Em sua manifestação pós-diligência, o Recorrente não se contrapôs especificamente aos demais itens cujas glosas foram mantidas, razão pela qual, à míngua de elementos adicionais que pudessem infirmar os resultados da diligência ou que pudessem esclarecer o enquadramento de tais bens e serviços no conceito de insumos utilizados no processo produtivo, vota-se aqui por manter o procedimento fiscal.

II.2.1.4. Serviços utilizados como insumos.

O Recorrente aduz, genericamente, que sua contrariedade em relação às glosas de créditos alcança todos “os demais produtos, bens, serviços e mercadorias eventualmente descritos em eventual planilha da fiscalização, que não foi entregue à recorrente”.

De pronto, deve-se destacar que as planilhas elaboradas pela fiscalização durante o procedimento encontram-se juntadas aos autos desde 15/03/2012, anteriormente, portanto, à Manifestação de Inconformidade, esta apresentada em 03/05/2012.

Por outro lado, no relatório fiscal de diligência, a fiscalização se posicionou favoravelmente à reversão da glosa de créditos na aquisição de serviços de mão de obra destinado à manutenção e melhorias no processo de abate, ração e incubatório.

Alinhando-se aos resultados da diligência, vota-se aqui, com base no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por reverter a glosa de créditos em relação aos serviços de mão de obra destinado à manutenção e melhorias no processo de abate, ração e incubatório.

II.2.2. Crédito. Energia elétrica.

Enquanto a Fiscalização glosou parte dos dispêndios com energia elétrica por falta de comprovação, o Recorrente alega que se trata de gastos devidamente escriturados, passíveis de apuração em diligência.

No relatório de diligência, a fiscalização assim se manifestou:

III – GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA (Item “d” da Resolução CARF)

A resolução do CARF determinou a intimação da contribuinte para comprovar os gastos com energia elétrica não reconhecidos pelo despacho decisório.

No período em análise, a glosa sobre despesas de energia elétrica corresponde aos meses de julho e setembro de 2007 nos respectivos valores de R\$ 105,39 e R\$ 162,66 conforme demonstra a tabela abaixo:

(...)

Como se percebe, a glosa consiste apenas na diferença entre o valor informado no Dacon e o registrado na memória de cálculo disponibilizada à fiscalização na ocasião.

Com o intuito de cumprir a Resolução do CARF, **o quesito 03 do TIF n.º 18.678-2023 solicitou da empresa planilha referente aos meses de julho e setembro com a relação das notas fiscais que compuseram a base de cálculo dos créditos referentes à linha 04 das fichas 06A/16A do Dacon (memória de cálculo).** Solicitou também as notas fiscais de consumo de energia elétrica digitalizadas que dão suporte aos créditos informados.

Na resposta à intimação, **a contribuinte apresentou planilha (termo de anexação de arquivo não-paginável fl. 1.491) demonstrando que as bases de cálculo dos meses de julho e setembro são respectivamente de R\$ 40.228,61 e R\$ 150.175,87.**

Em relação à documentação fiscal solicitada, a contribuinte apresentou apenas uma nota fiscal de energia elétrica no valor total de R\$ 566.652,12 referente a junho de 2007 (fl. 1.554/1.555), mas não-apresentou documentos fiscais referentes aos meses de julho e setembro.

Mantém-se, portanto, a glosa sobre gastos com energia elétrica no valor de R\$ 268,05 nos meses de julho e setembro de 2007, conforme despacho decisório ante a falta de documentação comprobatória em relação aos valores informados no Dacon.

Em sua manifestação pós-diligência, o Recorrente apenas aduz que a manutenção da referida glosa decorreu da aplicação incorreta do conceito de insumo, nada dizendo sobre as apurações supra, razão pela qual conclui-se por manter o procedimento fiscal respectivo, uma vez que o interessado não se desincumbiu do ônus de comprovar suas alegações, em desconformidade com os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

II.2.3. Crédito. Armazenagem e frete em operações de venda.

O Recorrente contesta a glosa de créditos relacionados à armazenagem e ao frete em operações vendas, previstos no inciso IX da Lei nº 10.833/2003, abrangendo os serviços portuários de carga e descarga (transbordo).

Sobre tais serviços, assim de manifestou a fiscalização no relatório de diligência:

Fichas 06A/16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (item 4.3.4 do Despacho Decisório)

Glosas Revertidas

No período em análise, as glosas referentes à linha 07 correspondem ao **serviço de carga e descarga (transbordo) e serviço de expedição e armazenagem de cereais**.

Conforme o quadro de explicações dos insumos tomados (itens 54 e 56) **estes serviços são utilizados na produção de rações, logo, essenciais à atividade econômica da empresa**.

A glosa, portanto, deve ser revertida. (g.n.)

Alinhando-se aos resultados da diligência, vota-se, com base no inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,¹⁰ por reverter a glosa de créditos decorrentes da aquisição de serviços de carga e descarga (transbordo) e de expedição e armazenagem de cereais utilizados na produção de rações.

II.2.4. Outros créditos analisados na diligência.

Na diligência determinada por esta turma julgadora, a fiscalização também se manifestou favoravelmente à reversão da glosa de créditos, com base no conceito de insumos, relativos à aquisição de bucha navalha, moto bomba, solvente, lacre, serviço de mão de obra e serviço técnico eletricidade.

Em conformidade com a linha adotada no relatório de diligência, tais itens atendem ao critério de relevância definido pelo STJ, pois que voltados à operacionalização do processo produtivo, razão pela qual vota-se aqui, com no inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por reverter as referidas glosas, observados os demais requisitos da lei.

Por outro lado, na diligência, a fiscalização opinou pela manutenção da glosa de créditos em relação à aquisição de gasolina comum combustível de veículos, por inexistência de informação quanto ao local do processo produtivo em que se consome o item, sendo informado apenas que ele era utilizado nos “veículos da empresa”.

Na manifestação pós-diligência, o Recorrente não se manifestou sobre essas questões.

¹⁰ 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; (...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Alinhando-se ao entendimento supra, vota-se aqui por manter as glosas de créditos em relação à aquisição de gasolina comum combustível de veículos.

II.3. Crédito presumido da agroindústria.

O Recorrente contesta as glosas do crédito presumido da agroindústria, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, arguindo o direito à aplicação do percentual de 60% previsto no § 3º, inciso I, do mesmo artigo, tendo-se em conta o produto fabricado e não os insumos adquiridos.

Sobre tal matéria, assim se manifestou a fiscalização no relatório de diligência:

IV – CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDUSTRIA (Item “e” da Resolução CARF)

A Resolução do CARF determinou o **recálculo do crédito presumido da agroindústria considerando o teor da súmula CARF n.º 157.**

Súmula CARF n.º 157:

“O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo”

De acordo com a Súmula, **a natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela agroindústria determina o percentual da alíquota do crédito presumido apurado sobre os insumos aplicados para a sua produção.**

A relação dos produtos fabricados, com a classificação (NCM), está na planilha anexa ao termo de anexação de arquivo não-paginável “RELAÇÃO RESUMIDA DOS PRODUTOS FABRICADOS” (fl. 1.174). A análise da planilha revela que **as mercadorias produzidas estão classificadas no capítulo 02 da NCM (carnes e miudezas comestíveis).**

Assim, em cumprimento à Resolução do CARF, aplica-se a **alíquota de 60%, prevista no artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei n.º 10.925, de 2004, para apurar o valor do crédito presumido da atividade agroindustrial.**

Com efeito, **o crédito presumido fica restabelecido conforme informado pela contribuinte na linha 25 das Fichas 06A/16A do Dacon.**

O crédito presumido adicional apurado na revisão corresponde ao crédito presumido restabelecido na linha 25 deduzido do crédito presumido registrado na linha 26 pelo despacho decisório. (g.n.)

Alinhando-se aos resultados da diligência, vota-se por restabelecer, no cálculo do crédito presumido da agroindústria, a aplicação do percentual de 60% previsto no § 3º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tendo-se em conta o produto fabricado e não os insumos adquiridos, nos termos da súmula CARF nº 157.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso nos seguintes termos: (i) reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de créditos relativos aos seguintes itens: (i.1) aquisição de pallets de madeira, (i.2) aquisição de bucha navalha, moto bomba, solvente, lacre, serviço de mão de obra e serviço técnico eletricidade, (i.3) aquisição de serviços de mão de obra destinado à manutenção e melhorias no processo de abate, ração e incubatório, (i.4) aquisição de serviços de carga e descarga (transbordo) e de expedição e armazenagem de cereais utilizados na produção de rações e (ii) restabelecer, no cálculo do crédito presumido da agroindústria, a aplicação do percentual de 60% previsto no § 3º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tendo-se em conta os produtos fabricados e não os insumos adquiridos, nos termos da súmula CARF nº 157.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis