



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.905479/2011-96
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.028 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de junho de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL MATO GROSSO LTDA. (SUCEDIDA POR BR BRASIL FOODS S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 os 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.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

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 carroto, 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 amoxilina (fls. 605 a 617).

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.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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;

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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) ocorreria 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.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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

COFINS. 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.

COFINS. 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.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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.

COFINS. 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. 981), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 11/07/2013 (fl. 982) 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. 1.050 a 1.279).

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, 10183.905475/2011-16 e 10183.905476/2011-52).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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 10183.905475/2011-16, determinou que o julgamento de todos esses processos fosse realizado em conjunto, por conexão (fls. 1.158 a 1.159).

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).

Como o mérito é o mesmo em todos os processos (auto de infração e pedidos de ressarcimento/compensação), adota-se aqui o voto prolatado no processo nº 11516.720752/2012-49, destacando-se, desde logo, que, além das matérias relativas à apuração de créditos das contribuições não cumulativas que são coincidentes em todos os processos, nos processos de ressarcimento/compensação, as preliminares de nulidade e a arguição de ilegitimidade passiva se referem ao despacho decisório¹, valendo para tanto os mesmos fundamentos adotados para se afastarem as nulidades aduzidas em relação aos autos de infração.

Reproduz-se, na sequência, o voto prolatado no processo administrativo nº 11516.720752/2012-49:

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos acerca dos autos de infração relativos às contribuições para o PIS e Cofins, apuradas na sistemática não cumulativa, decorrentes da inclusão de receitas em suas bases de cálculo, receitas essas que, segundo a Fiscalização, haviam sido contabilizadas indevidamente pelo sujeito passivo como receitas de exportação, bem como de glosas de créditos cuja apuração fora considerada incorreta pela Fiscalização.

Destaque-se que, embora a Fiscalização tenha enfatizado, no relatório de diligência, que o presente processo cuidava, exclusivamente, dos lançamentos relativos à saída de mercadoria declarada com fins específicos de exportação e não enviada para armazém alfandegado ou diretamente para embarque de exportação, em desacordo com a legislação vigente, não se pode ignorar que as glosas de créditos também impactaram os valores lançados, ainda que em menor proporção, devendo-se destacar que a decisão a ser aqui tomada valerá também para os processos de ressarcimento que estão sendo julgados em conjunto nesta mesma data.

Portanto, no que tange aos créditos das contribuições que serão aqui analisados, a mesma decisão será reproduzida nos acórdãos de segunda instância dos processos nº 10183.905472/201174, 11516.720752/201249, 10183.905474/201163, 10183.905477/201105, 10183.905475/201116, 10183.905476/201152 e 10183.905479/201196.

I. Recurso Voluntário. Preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva.

¹ (i) ausência de motivação clara, explícita e congruente quanto aos créditos das contribuições glosados, (ii) cerceamento do direito de defesa e 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).

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

Preliminarmente, o Recorrente pleiteia o reconhecimento da nulidade dos autos de infração (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 lançamentos, 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 efetuada, 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, 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

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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 DACTON; 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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 CTN².

II. Recurso Voluntário. 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:

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.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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

(...)

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;
- 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*:

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;

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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 disciplinadas pelo Decreto-lei nº 1.248/1972, 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

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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.

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

§ 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.

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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).

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

§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.

E não poderia ser diferente, pois, nos termos do inciso II do art. 146 da Constituição Federal⁴, as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais se incluem as imunidades tributárias, devem ser reguladas por lei complementar, regra essa não restringida pelo § 2º do art. 149 da mesma Constituição⁵ em que se definiu a imunidade das contribuições sociais em relação às receitas decorrentes de exportação, havendo remissão à lei nesse artigo somente em relação à possibilidade de incidência única.

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, razão pela qual tal decisão é de reprodução obrigatória por parte deste Colegiado, *ex vi* do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF⁶. 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 (...)

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

⁵ § 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

⁶ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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 3/2005⁷ e 170 da IN 971/2009,

⁷ 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

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a 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, na mesma linha adotada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tanto a exportação direta quanto a indireta via comercial exportadora, situação em que eventual regulação deve se dar por meio de lei complementar, conforme acima já abordado.

As instruções normativas da Receita Federal a que se refere o RE nº 759.244 excluíam da imunidade do inciso I do § 2º do art.149 da Constituição Federal 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.

(...)

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.

Assim, o entendimento externado nas decisões do STF supra vai ao encontro da disciplina das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, razão pela qual tal disciplina deverá ser aqui adotada para fins de se verificar o direito pleiteado pelo Recorrente.

Contudo, apesar de o Recorrente afirmar, categoricamente, que a empresa Perdigão Agroindústria S/A exportara as mercadorias no prazo de 180 dias e não se creditara das contribuições nas aquisições respectivas, não há provas nos autos de tal afirmativa,

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.

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

razão pela qual há que se converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a Fiscalização obtenha junto ao Recorrente ou a terceiros informações e documentos que comprovem a efetividade das exportações nos termos expostos.

II.2. Créditos glosados.

Em razão da análise dos Pedidos de Ressarcimento realizada nos processos nº 10183.905472/201174, 10183.905474/201163, 10183.905477/201105, 10183.905475/201116, 10183.905476/201152 e 10183.905479/201196, em julgamento na mesma reunião da turma julgadora com o presente, os créditos neles glosados pela Fiscalização afetaram, também, a base de cálculo das contribuições lançadas neste processo.

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 não comprovação de parte dos gastos com energia elétrica, (iii) da ausência de autorização legal para se creditar em relação aos dispêndios com serviços de carga e descarga (transbordo), (iv) do recálculo do crédito presumido da agroindústria, dentre outros.

Na Resolução nº 3401-000.823, de 20 de agosto de 2014, 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.” (fl. 1.760).

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 (fls. 2.026 a 2.036), 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, o que evidencia 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 descumprira a diligência nos termos formulados pela turma julgadora do CARF (fls. 2.041 a 2.051), pois os itens glosados foram reanalisados sob perspectiva diversa daquela determinada na resolução, razão pela qual os presentes autos deverão retornar à repartição de origem para se realizarem os procedimentos a seguir determinados.

III. Gastos com 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.

Nesse sentido, sendo a presente decisão tomada no sentido de se converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, deve-se, na oportunidade, franquear ao Recorrente a oportunidade de comprovar suas alegações.

IV. Crédito presumido da agroindústria.

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

A Fiscalização recalculou os créditos presumidos da agroindústria em razão do entendimento de que os códigos constantes do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 se referiam aos insumos aplicados na produção.

O Recorrente contesta esse entendimento, arguindo que a alíquota do crédito presumido deve ser definida a partir do produto fabricado e não dos insumos adquiridos.

Trata-se de matéria já sumulada neste CARF, *verbis*:

Súmula CARF 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.

Nesse sentido, os créditos presumidos deverão ser recalculados com base na súmula acima.

V. Conclusão.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem 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 se 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 nos processos nº 10183.905472/201174, 11516.720752/201249, 10183.905474/201163, 10183.905477/201105, 10183.905475/201116, 10183.905476/201152 e 10183.905479/201196, a par da atual aceção 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, quais sejam: (i) Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (fls. 1.763 a 1.813 e 1.845 a 1.894), em que se analisou a essencialidade de diversos bens e serviços utilizados no processo produtivo sob comento, (ii) fluxograma do processo produtivo (fls. 1.895 a 1.906) e (iii) outros documentos correlatos (fls. 1.907 a 1.957);

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) recalculer 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

Fl. 21 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

oportunizando-lhe 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 os processos relativos aos pedidos de ressarcimento identificados na alínea “b” supra, 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 (fls. 2.063 a 2.064).

Diante do exposto, assim como decidido no processo dos autos de infração (nº 11516.720752/2012-49), voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem 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 aceção 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 os processo relativo aos autos de infração e aos demais referentes a pedidos de

Fl. 22 da Resolução n.º 3201-003.028 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10183.905479/2011-96

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.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis