



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10280.002916/2004-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.468 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2012  
**Matéria** RESSARCIMENTO - PIS/PASEP  
**Recorrente** EBATA PRODUTOS FLORESTAIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

A pessoa jurídica que, embora não qualificada formalmente como comercial exportadora, adquira ou receba mercadorias com o fim específico de exportação, à alíquota zero, desoneradas da incidência da contribuição para o PIS/Pasep, para posterior remessa ao mercado exterior, sem submetê-los a processo de industrialização, não poderá descontar os créditos decorrentes da não-cumulatividade relativamente às respectivas operações.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Moraes Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário que chega para exame deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em razão da insurgência do contribuinte

epigrafado ao Acórdão nº. 01-16.830 (fls. 75-77), da 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém/PA.

Em instante prévio à apreciação da manifestação recursal, convém que sejam revisitados os atos e fases processuais já vencidas.

Pois bem.

Conforme bem descrito no relato empreendido pela autoridade julgadora de origem:

*“O direito de utilizar os créditos, entretanto, não beneficia a empresa exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. É o que determina o art. 7º da Lei nº 10.637/2002 (...).*

*(...) importa observar que as notas fiscais apensadas pelo interessado aos autos, para comprovar a receita de exportação auferida, são as que constam às fls. 107/215 do Anexo II.*

*Com base no Código Fiscal de Operações e de Prestações (Cfop) e nas informações complementares, entende-se que as citadas notas fiscais representam vendas de mercadorias adquiridas de terceiros com fim específico de exportação, o que impede, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei nº 10.637/2002, c/c inc. VII e IX do art. 46 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, a utilização de crédito calculado sobre custos, encargos e despesas vinculados às mesmas.*

*Este entendimento também deve ser aplicado à nota fiscal nº 5991 (fl. 27 do Anexo II), já que, muito embora tenha sido informado o Cfop nº 7.11, que indica venda de produção do estabelecimento, remete às notas fiscais nº 173 e 174 (fls. 216 e 217 do Anexo II), correspondentes a mercadorias destinadas com fins específicos de exportação.*

*Considerando que somente gera direito a crédito os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produção do próprio sujeito passivo, CONCLUI-SE QUE NÃO HÁ QUALQUER CRÉDITO A SER RECONHECIDO AO POSTULANTE.*

*(...)*

*(...) ante a inexistência de crédito a ser reconhecido ao interessado, não cabe, no processo em análise, a compensação de que trata a DCOMP à fl. 11.”*

*Cientificada em 21/09/2009 (fl. 122v), a contribuinte apresentou, em 21/10/2009, a manifestação de inconformidade de fls. 61/66, da qual consta:*

*“Frise-se que em momento algum o Agente Fiscal contestou a exatidão dos créditos apurados.*

*Contudo, mesmo assim, aplicando uma interpretação completamente errônea, o mesmo glosou a totalidade dos créditos (...).*

*Depreende-se do referido Parecer que o Auditor parte da premissa de que a Manifestante é uma empresa comercial exportadora, o que é um completo equívoco.*

*(...) a Manifestante não é, nem nunca foi empresa comercial exportadora, mas sim, uma empresa industrial de madeiras, que adquire madeira serrada, seca ou madeira de aproveitamento, entre outras e que após sofrerem processo de industrialização, são transformadas em Decking, Piso e outros produtos beneficiados. Tudo conforme pode-se verificar nas Notas Fiscais de entrada e saída, bem como da descrição do processo produtivo da empresa, já anexados ao processo. Portanto, resta claro que essa empresa não se caracteriza, para os efeitos da lei, como “empresa comercial exportadora” e que suas aquisições não têm “fim específico de exportação”.*

*Importante ressaltar que o Nobre Auditor-Fiscal deixou de considerar o Código Fiscal de Operação – CFOP, constante em cada uma das Notas Fiscais.*

*(...)*

*(...) trata-se [o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP] de valiosa ferramenta para a administração tributária e de segurança para o contribuinte, pois permite, facilmente, de forma clara e objetiva, a correta definição da operação realizada, não deixando margens para eventuais desencontros de interpretação entre o contribuinte e a fazenda, que poderiam surgir se, ao invés da utilização de códigos, cada contribuinte pudesse, livremente, descrever a sua operação.*

*(...)*

*Assim é que, dentre outras tantas operações ou prestações identificadas, temos os códigos específicos a serem utilizados para amparar as “remessas com fim específico de operação” (sic), que são os códigos 5.501 e 6501 (...).*

*Sendo assim, incompreensível a atitude do Nobre Auditor ao desconsiderar os CFOPs contidos nas referidas Notas Fiscais de entrada ao definir a correta natureza da operação fiscal.*

*(...)*

*Ora, o que ocorre é que, à época, o setor de faturamento da empresa utilizou nas NF de venda códigos CFOP 7.12/7102, referentes a comércio de mercadoria adquirida de terceiros. Mas, como certamente é sabido pelo agente fiscal, este código difere em muito do código de venda de produtos adquiridos por comercial exportadora, com fins específicos de exportação, que é o CFOP 7.501. E é somente para esta operação (de aquisição,*

*por comercial exportadora, com fins específicos de exportação) que a lei veda a manutenção do crédito (...).*

*(...)*

*Dessa forma, também com relação a este ponto, completamente descabida a argumentação constante do parecer.*

*À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência do despacho decisório guerreado, espera e requer a recorrente seja acolhida a presente manifestação de inconformidade para o fim de que seja deferida na íntegra a compensação efetuada no processo (...).”*

Após delimitar a matéria impugnada, a 3ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belém/PA, através do acórdão já referenciado, manteve a linha do Despacho Decisório de fls. 48/55, o que se colhe da ementa clara e precisa do julgado guerreado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003*

*PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.*

*A pessoa jurídica exportadora que adquira ou receba mercadorias com o fim específico de exportação, desoneradas da incidência da contribuição para o PIS/Pasep, não poderá descontar créditos decorrentes da não-cumulatividade desta contribuição relativamente às respectivas operações.*

*DCOMP. QUANTUM RECONHECIDO DE CRÉDITO.*

*A declaração de compensação, para ser homologada, depende da existência de direito creditório.*

Regularmente intimado, o contribuinte manejou o Recurso Voluntário em análise, pelo qual basicamente reitera os argumentos já deduzidos em sua manifestação de inconformidade, continuando sua defesa quanto ao seu não enquadramento como empresa exportadora, de forma que haveria equívoco do Agente Fiscal em observar os CFOP's nas Notas Fiscais informadas o CFOP 7.501, que seria código de venda de produtos adquiridos por comercial exportadora, com fins específicos de exportação.

Em face do encerramento do mandato do conselheiro relator e de que, até a presente data, não foi formalizado o acórdão, me autodesignei para tal tarefa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Redator Designado

Reproduzo o voto lido em sessão, que reproduz os fundamentos do acórdão e que foi acompanhado pela unanimidade dos presentes, inclusive por este redator designado:

*Verificado o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.*

*O recorrente busca demonstrar que não se caracteriza, para os efeitos da lei, como “empresa comercial exportadora”, e que suas aquisições não teriam fim específico de exportação, de modo que a referida classificação como tal teria partido de equívoco do Auditor Fiscal, o qual teria sido mantido pelo acórdão combatido.*

*Nesse sentido, é de primordial importância discorrer sobre a sistemática da não-cumulatividade com relação às contribuições ao PIS/Pasep. Destaca-se que estas possuem como fato gerador o faturamento mensal, o que pode ser entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*Dessa forma, a Lei nº 10.637/2002, ao prescrever sobre essa sistemática, estabelece, em seu artigo 5º, uma série de atividades sobre as quais não há a incidência dos aludidos tributos, o que faz nascer, para o contribuinte, um direito ao crédito decorrente das operações anteriores, nas formas estabelecidas pelo §1º deste, tal como abaixo se observa.*

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.” (grifo nosso)*

*A recorrente defende, portanto, que nunca foi “empresa comercial exportadora, mas sim, uma empresa industrial de madeiras, que adquire madeira serrada, seca ou madeira de aproveitamento, entre outras e que após sofrerem processo de industrialização, são transformadas em decking, piso e outros produtos beneficiados”*

*Com relação ao regime aplicável às empresas comerciais exportadoras, a Lei nº 1.248/1972, que prescreve em seu artigo 1º que:*

*“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.”* (grifo nosso).

*As empresas comerciais exportadoras, pela sistemática imposta pelo supracitado diploma, nos termos de seu artigo 3º, não gozam dos benefícios tributários concedidos para fins de exportação, os quais, para serem usufruídos, impescindem do preenchimento da condição de produtor-exportador, como abaixo se observa:*

*“Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora”.*

*Nesses termos, relativo ao presente caso, como ressalta o Eminente Relator da 3ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belém/PA:*

*“Primeiramente, ao que consta do presente processo administrativo, tenho que não há lugar a dúvidas quanto ao fato de que a empresa não é, do ponto de vista formal, uma comercial exportadora. Contudo, também se faz presente nos autos que este não é o fator determinante à negativa do crédito pretendido pela contribuinte, como na sequência se esclarece”.*

*E continua:*

*“No caso concreto, pelo que consta nos autos, revela-se evidente que a contribuinte recebeu o bem madeira com desoneração de PIS/PASEP, ou seja, a adquirente tinha pleno conhecimento da desoneração, haja vista o teor das anotações constantes das respectivas notas fiscais de entrada”.*

*Como observa o acórdão atacado, a recorrente recebeu mercadorias finalizadas, desoneradas de PIS/Pasep, e que já*

*teriam como finalidade a exportação. Nessa linha, as saídas da*

*recorrente, para o período ora discutido, corresponderam, somente, à remessa, dessas mesmas mercadorias já prontas e acabadas, para o exterior, o que impera constatar uma atuação da recorrente com empresa comercial exportadora, pelo menos com relação ao período, às saídas e mercadorias em questão.*

*Consolidando o entendimento ora esboçado, há de se ressaltar que o recorrente não oferece elementos probatórios suficientes para amparar suas alegações, afastando o que defende a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ao contrário, militam em seu desfavor os documentos presentes neste processo administrativo.*

*Nesse quadro, a **Manifestação de Inconformidade de fls. 89** não traz qualquer documento hábil para provar o que argumenta a recorrente, trabalhando com a mera hipótese de erro do Auditor Fiscal, ou mesmo de seu setor contábil, mas sem indiciar, precisamente, elementos que corroborem essas teses. No mesmo sentido se encaminhou seu Recurso Voluntário, que sem trazer elementos probatórios novos, repete a defesa de sua peça anterior.*

*Ao contrário, as Notas Fiscais constantes nos Anexos deste processo, fazem prova em sentido contrário, corroborando com o entendimento dado pela Receita Federal, como lembra o acórdão combatido:*

*Acrescendo ao que até aqui foi consignado, constata-se que a contribuinte, em suas notas fiscais de saída referentes ao trimestre de apuração objeto dos autos lançou os CFOPs 7102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, fls. 01/101 do anexo III) e 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, fls. 30/32). Apesar de na nota fiscal nº 5784 (fl. 45 do anexo III) constar o CFOP 7.11 (venda de produção do estabelecimento), esta corresponde às NFs de entrada nº 307 e 308, cujas mercadorias foram adquiridas com fins específicos de exportação. Ou seja, a interessada ratifica, por intermédio de documentação fiscal, que recebeu produtos acabados e, no trimestre em tela, suas saídas corresponderam exclusivamente a tais bens (e não a quaisquer outros que porventura possa, eventualmente, haver efetivamente submetido a processo industrial).*

A jurisprudência deste Conselho é clara quanto à imprescindibilidade da prova das alegações do recorrente:

*“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2004 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE. O raciocínio formulado pela recorrente apresenta equívoco evidente ao dizer que demonstrou seus créditos conforme intimação da auditoria-fiscal, e bem por isso não apresentou a comprovação de seus créditos na manifestação de inconformidade. Ora, a manifestação de inconformidade é o recurso manejável contra o despacho decisório que apontou a ilegitimidade da comprovação apresentada pela recorrente com*

*pertinência aos créditos pleiteados. Cumpria à manifestante apontar nos autos os documentos que eventualmente comprovariam seus créditos, ou trazer cópia deles, de forma organizada, para que os julgadores pudessem analisar tais comprovantes. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. A falta de previsão legal para o creditamento levado a efeito pela recorrente de transferências de mercadorias acabadas de um estabelecimento para outro é, de per si, o bastante para afastar a defesa da recorrente, que aliás confessa o conhecimento da carência de base legal para o seu procedimento. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: estejam relacionados à aquisição de bens para revenda; sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem; estejam associadas à operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade. CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. A rubrica Outras receitas integram o total das receitas, mas não necessariamente a receita total sujeita à incidência não-cumulativa. Para que ficasse evidenciada a impropriedade do cálculo apresentado pela recorrente, devia a auditoria-fiscal provar que as Outras receitas eram decorrentes de operações que, por suas naturezas, fossem sujeitas à incidência não-cumulativa. Em outras palavras, aqui o ônus de provar o erro do cálculo apresentado pela recorrente é da auditoria-fiscal, pois Outras receitas é rubrica residual, que engloba todas as demais receitas não incluídas nas linhas anteriores do DACON (versão 1.3), inclusive as decorrentes de venda de bens do ativo permanente, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para essas receitas, e assim não devem entrar automaticamente na parcela do denominador para que se encontre o percentual de*

*rateio referente às receitas de exportação. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Processo nº 13986.000233/200440, Recurso nº 267.946 Voluntário, Acórdão nº 3101-00.738 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 03 de maio de 2011, Matéria PIS NÃO CUMULATIVO RESSARCIMENTO, Recorrente AGRÍCOLA FRAIBURGO, Recorrida FAZENDA NACIONAL)”.  
CÓPIA*

*Assim, é perfeitamente possível vislumbrar que em hipóteses, como a que ora se apresenta, em que a empresa adquire produtos, já finalizados, com saídas à alíquota zero, com o intuito de realizar nova operação de saída, também à alíquota zero, para o mercado exterior, não gerarão a essa o direito de crédito de PIS/Pasep, o qual já foi gozado pela primeira empresa que transferiu as mercadorias à alíquota zero.*

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do presente recurso voluntário para lhe negar provimento.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2012

Luis Marcelo Guerra de Castro