



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 10675.721020/2017-95

ACÓRDÃO 3202-002.998 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 2 de junho de 2026

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A-ABC-INCO

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de maio de 2004, é vedado o aproveitamento de crédito da contribuição ao PIS e da Cofins vinculados à exportação pela empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação.

DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a legitimidade do crédito utilizado por meio de desconto ou pleiteado mediante pedido de restituição, ressarcimento ou compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam parcial provimento ao recurso para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com: (i) sindicato de trabalhadores e de

ensacadores (glosa 1) e fornecimento de mão de obra temporária (glosa 6); e (ii) serviços de transporte (frete) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado por meio do PER/Dcomp nº 41031.37158.010217.1.1.19 0053, juntado às fls. 02/15, referente a créditos de COFINS não-cumulativa do 4º Trimestre de 2016 (créditos de alíquota básica e créditos presumidos). Em seu pedido, a Interessada informou os seguintes valores:

Valor do Crédito.....R\$ 9.617.647,10

Crédito Passível de Ressarcimento....R\$ 8.222.121,97

Valor do Pedido de Ressarcimento....R\$ 8.222.121,97

Houve glosas efetuadas a título de crédito oriundo da contribuição para a COFINS Não Cumulativa – Crédito Básico e Presumido, previsto na Lei nº 10.833/2003 e art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 31 da Lei nº 12.865/13, relativo ao 1º trimestre de 2017, sendo elas:

1. Créditos aproveitados indevidamente na aquisição de “serviços que não são aplicados diretamente no processo produtivo” (recarga de extintores, serviços de exames médicos, serviços de limpeza e dedetização, serviços de chaveiro, serviços de gráficas, consultorias e corretagens, serviços de seleção de pessoal, serviços de reforma, serviços de limpeza, etc),

2. Serviços de manutenção em máquinas e equipamentos não relacionados ao processo produtivo (serviços automotivos, manutenção em ar-condicionado, etc).

3. Créditos aproveitados indevidamente sobre “frete relacionados à atividade de comercial exportadora”;

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento 01, através do acórdão 101-002.227.

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito.

É o que havia a ser relatado.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

1- Do conceito de insumo

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a

eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de

subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.2- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

1. Dos serviços que não são considerados insumos

Neste tópico, as glosas com serviços que não são considerados insumos, podem assim ser diferenciadas: (i) Serviços de recarga de extintores; (ii) Transporte de pessoal; (iii) outros serviços gerais; (serviços de exames médicos, serviços de limpeza e dedetização, serviços de chaveiro, serviços de gráficas, consultorias e corretagens, serviços de seleção de pessoal, serviços de reforma, serviços de limpeza, etc), manutenção em máquinas e equipamentos não relacionados ao processo produtivo (serviços automotivos, manutenção em ar-condicionado, etc). (iv) serviços de recarga de extintores.

Pois no que pese a relevância e essencialidade da comercialização das despesas supramencionadas, registro que a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a

creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições).

Todavia, assim não ocorrera, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, exigiu que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*.

Pois, registra-se que a atividade da recorrente é estritamente comercial (aquisição e exportação de soja e milho), e como é sabido, não há insumo na atividade comercial.

Este tema não merece maiores discussões ante o teor da Súmula CARF nº 234, ao assim dispor que na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

(v) **Fretes:** houve reversão da glosa sobre fretes sobre movimentação de matéria-primas entre estabelecimentos. Sendo assim, não há litígio nesta parte. E sobre os fretes de movimentação de mercadorias acabadas, constata-se que não há justificativa de glosa específica para esse item, o que indica que não ter havido glosas dessa natureza. Portanto também não há litígio nessa parte.

-SINDICADO DE TRABALHADORES E DE ENSACADORES E FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA

A Requerente é pessoa jurídica de direito privado, cujas atividades são (i) comércio atacadista de soja; (ii) atividades de pós-colheita; (iii) comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente; (iv) comércio atacadista de produtos alimentícios em geral; (v) cultivo de eucalipto; (vi) extração de madeira em florestas plantadas, dentre outras.

Para o desempenho de suas atividades, a Requerente necessitou contratar diversos serviços para o funcionamento da empresa. A contribuinte alega que os pagamentos não foram feitos às pessoas físicas (trabalhadores avulsos), mas sim aos sindicatos, não se incidindo, consequentemente, na vedação prevista no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Entretanto, segundo o entendimento do julgador de piso, os prestadores dos serviços são os trabalhadores pessoas físicas. Por determinação legal, os recursos financeiros são entregues aos sindicatos que, atuando como intermediários, repassam-nos aos trabalhadores, daí, esses valores têm natureza de pagamento de mão de obra a pessoas físicas e não de pagamento por serviços prestados por pessoas jurídicas, decidindo manter a glosa.

Com a devida vênia, divirjo do julgador de piso.

A legislação veda o direito a crédito nas hipóteses de "MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA", o que não é o caso dos autos.

Tal tema já foi disciplina na COSIT 05/2018, ao assim dispor:

9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

127. Como cediço, sempre houve grande discussão jurídica acerca da possibilidade de terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica. Exatamente por isso, a Solução de Consulta Cosit nº 105, de 31 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 23 de março de 2017, somente reconhecia como enquadrada no conceito de insumos a contratação, em conformidade com a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária utilizada na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

128. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário 958252/MG que “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

De fato, a Recorrente não está contratando uma pessoa física específica, mas os fatos demonstram que houve a contratação de um serviço de um sindicato e/ou empresa no agenciamento, o recrutamento, a seleção da mão de obra destinada à recorrente a ser utilizado na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados e apto a gerar crédito das contribuições, por isso, voto por reverter as glosas com SINDICADO DE TRABALHADORES E DE ENSACADORES (GLOSA 1) E FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (GLOSA 6)

- SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA

A Fiscalização glosou créditos calculados pela Manifestante sobre valores de fretes pagos para o transporte de soja adquirida com o fim específico de exportação. Fundamentou a glosa no § 4º do art. 6º c/c o inciso III do caput do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Esclareceu que, de acordo com a Solução de Consulta Disit08 nº 236, de 2011, os requisitos básicos para se caracterizar a empresa comercial exportadora são o fim comercial e a realização de operações de exportação. Disse ainda que, mediante análise das informações contidas no relatório de Registros de Exportação, verificou que todas as mercadorias exportadas no período foram adquiridas de terceiros com fim específico de exportação.

A Manifestante diz que, além do processamento de soja para a produção de óleo e farelo, também adquire soja do produtor com o fim de exportação. E, com arrimo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apropriou-se de créditos sobre os valores de fretes pagos no transporte dessas mercadorias.

Argumenta que, apesar de ter adquirido soja com o fim específico de exportação, a mercadoria não foi remetida diretamente ao porto. Diz que há requisitos mínimos para que a soja seja exportada e, por isso, antes de ser enviada ao porto, ela é obrigatoriamente submetida a

processo de beneficiamento ou secagem, que visa colocá-la dentro dos padrões necessários à exportação.

Neste ponto, muito didaticamente, expõe o julgador de piso: (e-fls. 615)

As empresas comerciais exportadoras são classificadas em dois grupos: i) as constituídas sob a forma de sociedade por ações, que possuem o Certificado de Registro Especial e atendem aos demais requisitos mínimos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, denominadas trading companies; e ii) as demais comerciais exportadoras, constituídas sob qualquer forma, que não possuem o Certificado de Registro Especial e são regidas pelo direito comum de empresa, de que trata o Código Civil.

A empresa que não se enquadra nas exigências do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, para ser caracterizada como ECE deve ter o fim comercial em seu objeto social, realizar operações de comércio exterior, estar habilitada na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a operar no Siscomex e estar inscrita no Registro de Importadores e Exportadores da Secex.

Em suma, são requisitos básicos para a caracterização de empresa comercial exportadora (que não sejam trading companies) apenas o fim comercial de suas atividades e a realização de operações de exportação.

No caso concreto, consta no objeto social da empresa a realização de atividades comerciais. Constata-se, ainda, que ela realizou operações de exportação (fato não contestado na manifestação de inconformidade). Portanto, não há dúvidas de que a empresa é enquadrada como Empresa Comercial Exportadora.

Quanto à impossibilidade de apropriação de créditos pelas ECE, tendo em vista a vedação contida no § 4º do art. 6º c/c o inciso III do caput do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, assiste razão à Fiscalização. Desse modo, elas não podem apropriar créditos sobre valores, por elas pagos, de transporte de mercadorias a elas vendidas com o fim específico de exportação (seja com fulcro no inciso II, seja com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

Pois bem.

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio trata da possibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre despesas indiretas e encargos vinculados às receitas de exportação.

Pois bem.

O direito à apuração de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de apuração não cumulativa, está previsto pela Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS), nos seguintes termos:

Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

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 residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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

Lei nº 10.833/2003:

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

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – (...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
(sem destaques no texto original)

Constata-se que, através do artigo 15, inciso III da Lei nº. 10.833/03, estendeu-se à Contribuição para o PIS/Pasep a disposição contida no § 4º do artigo 6º do mesmo Diploma Legal.

Todavia, aplicando os dispositivos legais acima citados, entendo assistir razão a Recorrente ao afirmar que não se aplica ao caso em análise a restrição prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que tal vedação atinge apenas o crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, e não aos custos e despesas indiretas, tais como: fretes, sobretudo, considerando que tais custos não estão abarcados pela isenção ou não incidência das contribuições.

Ademais, o crédito pleiteado versa sobre o serviço transporte do produto para a venda, ou ainda, frete na “operação” de venda, o que é permitido pelo art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei 10.833/03, acima citados, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como igualmente argumenta a Recorrente.

Pelas mesmas razões, a despesa com armazenagem de mercadorias destinadas à exportação, arcada pelo exportador, corresponde à hipótese de crédito, na forma pleiteada pela Recorrente.

Em suma, a vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 se restringe aos créditos vinculados à receita de exportação, ou seja, decorrentes da venda de tais mercadorias. E, como os custos com fretes não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à

COFINS, resta flagrante o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

No mesmo sentido já se posicionou o CARF através do v. Acórdão nº 3402-009.133, de relatoria da Ilustre Conselheira Renata da Silveira Bilhim, cujo voto foi acompanhado por unanimidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comportam duas espécies: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.

Considera-se adquirida a mercadoria com fim específico de exportação, ainda que não remetida diretamente a embarque ou recinto alfandegado, mas desde que permaneçam na Empresa Comercial Exportadora ou mesmo nas dependências de terceiros, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

A ilustre Conselheira Relatora do r. voto condutor da decisão em referência, fez importantes ponderações com relação ao direito creditório em análise, as quais peço vênha para reproduzir igualmente a título de fundamentação, na forma prevista pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999:

Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação: Art. 6º. § 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.

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, § 4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria. Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela RJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, consequentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora. Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas

anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada.

O que gera nenhum prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.

É exatamente por esse motivo que o § 4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação.

Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade. Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação.

Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica. Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.

Ao meu sentir, e o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.

Desta forma, fazendo uma interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas – tais como o frete, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Daí, em observância à não cumulatividade, entendo que é permitido à Recorrente a apropriação de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03) –

2.1.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA, para tanto, no meu entender, não há vedação legal, e por isso, revento tais glosas.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas:

- (i) sindicado de trabalhadores e de ensacadores (glosa 1) e fornecimento de mão de obra temporária (glosa 6); e
- (ii) serviços de transporte (fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Wagner Mota Momesso de Oliveira, redator designado.

A eminente relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a **(i)** sindicato de trabalhadores e de ensacadores (glosa 1) e fornecimento de mão de obra temporária (glosa 6); e **(ii)** serviços de transporte (fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora.

Divirjo, com a devida vênia.

Quanto ao **item I**, conforme bem apontado pela decisão recorrida, não restou comprovado que a mão de obra contratada fora aplicada no processo produtivo ou na prestação de serviço da recorrente, consoante a seguir reproduzido:

Ou seja, permite-se tanto o creditamento no caso da terceirização de mão de obra quanto no caso de contratação de mão de obra temporária, **desde que, obrigatoriamente, a mão de obra seja para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços da contratante**, não se caracterizando como insumo a mão de obra terceirizada ou temporária alocada em atividades-meio da contratante, de que são exemplos os setores administrativos, de vigilância e de limpeza geral.

Novamente, em sede do contencioso administrativo, desincumbiu-se a Manifestante **de demonstrar, de forma inequívoca**, que a mão de obra contratada atuava diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Conforme já pontuado neste Voto, em matéria de demonstração de direito creditório, compete à Manifestante o ônus da prova quanto a fato constitutivo de seu direito, consoante expresso no art. 373, inc. I, c/c art. 15, ambos do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), aqui aplicável de forma subsidiária e supletiva ao Decreto nº 70.235/1972 (PAF), sendo certo que a restituição/ressarcimento/reembolso/compensação só pode ser deferida/homologada com **crédito líquido e certo** do sujeito passivo e somente pode ser autorizada **nas condições e sob as garantias estipuladas em lei**, consoante art. 156, inc. II, c/c art. 170, ambos do CTN.

Também neste tema, a Manifestante nada comprovou em sua defesa e nem trouxe qualquer documentação anexa comprobatória, estando, inclusive, consumada a preclusão do direito de comprovação, nos termos do art. 16, § 4º, do PAF.

Pelo contrário, vê-se na defesa apenas alegações genéricas de que *“a disponibilização, por meio da contratação do serviço ao sindicato, de trabalhadores temporários que irão atuar na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados pela Requerente à venda, por óbvio, caracteriza a contratação de um serviço.”* (fl. 373).

Em razão da falta de esclarecimentos adicionais por parte da Manifestante, sequer é possível apurar a natureza dos serviços prestados e a sua relação (ou não) com o processo produtivo da empresa, uma vez que, entre outras possibilidades que não caracterizam as referidas despesas como insumos, a mão de obra poderia ser destinada a atividades-meio em geral, como as administrativas, ou então a atividades posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação, como é o caso do transporte de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou para centros de distribuição, seja esse transporte realizado por mão de obra própria da empresa, por mão de obra contratada ou por contratação de transportadora¹.

Ressalte-se que tampouco foram apresentados, por exemplo, os eventuais contratos firmados com os prestadores de serviços.

Assim, nesse cenário de absoluta falta de comprovação por parte da Manifestante, as glosas de serviços indevidamente apropriados como créditos devem ser mantidas.

Com efeito, a recorrente não evidenciou, até a apresentação da manifestação e inconformidade, que a mão de obra contratada fora aplicada no seu processo produtivo ou na prestação de serviço.

Sendo assim, alinho-me à fundamentação da decisão recorrida, acima reproduzida, a adoto como razão de decidir, e, dessa forma, nego provimento a esse ponto do recurso.

Quanto ao item II, a ilustre relatora aduz o seguinte:

Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas- tais como o frete, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Daí, em observância à não cumulatividade, entendo que é permitido à Recorrente a apropriação de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (§ 3º,

do art. 6º, da Lei nº10.833/03)-2.1.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA, para tanto, no meu entender, não há vedação legal, e por isso, revento tais glosas.

Com a devida vênia, discordo.

Concordo com a fundamentação da decisão recorrida acerca da matéria, abaixo reproduzida, a qual adoto como razão de decidir:

DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA

Conforme relatado, após auditoria realizada, a autoridade fiscal constatou a utilização de créditos apropriados indevidamente em relação a fretes relacionados à atividade de comercial exportadora, com a aquisição de soja ou de milho em grãos que não se caracterizaram como insumos do processo produtivo e sim aquisições com fins específicos de exportação.

Em sua defesa, a própria Manifestante admitiu que, “além do processamento de soja para a produção de óleo e farelo, **também adquire a soja ou o milho do produtor, com o fim de exportação**” (fl. 378, grifo não consta no original).

Nessa operação, alegou ter gastos com fretes rodoviários e/ou ferroviários para levar a soja até os portos para colocá-la dentro do navio, ponto em que é transferida a propriedade da mercadoria para o comprador.

Com base no art. 3º, inc. IX, c/c art. 15, inc. II, da Lei nº 10.833/2003, a Manifestante alegou que sempre se apropriou dos créditos de PIS/COFINS decorrentes destes gastos.

Contudo, o Pedido de Ressarcimento da Requerente referente ao crédito desse frete foi glosado pela autoridade fiscal, que entendeu que, neste caso, estaria atuando como uma **Empresa Comercial Exportadora (ECE)**, que tem o direito de crédito vedado, conforme previsão expressa do § 4º do art. 6º, c/c inc. III do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/2003.

A respeito da utilização de créditos de PIS/Cofins relativos a despesas com frete de mercadorias destinadas à exportação, a Manifestante alegou, em suma, que a jurisprudência administrativa é, de modo geral, favorável ao seu pleito, pautando-se no permissivo legal previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/02, no art. 3º da Lei nº 10.833/03 e nos artigos 44 a 59 da IN RFB nº 1.717/2017, que revogou a IN RFB 1.300/2012.

Em que pese o esforço argumentativo da Manifestante, as razões apresentadas não merecem prosperar.

A legislação tributária é expressa ao vedar o creditamento de PIS/Cofins à empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação.

É preciso destacar que há uma razão muito evidente para isso: não incide PIS/Cofins sobre as receitas decorrentes das operações de vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Em consequência, a vedação ao creditamento é decorrência natural da não incidência do tributo na etapa antecedente, **respeitando-se a regra básica geral de que não se dará direito a crédito aos valores não sujeitos ao pagamento das contribuições na etapa anterior.**

Vejamos a clareza da legislação:

Lei nº 10.637/2012

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.

Lei nº 10.833/2013

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.

(...)

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, **ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos** vinculados à receita de exportação.*

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

(grifos não constam na legislação)

A Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, que consolida as normas atinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, traz definições atinentes ao tema, com fundamentação no Decreto-Lei nº 1.248/1972 e na Lei nº 9.532/1997. Vejamos:

Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022

Art. 20. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas:

III - de venda a Empresa Comercial Exportadora com o fim específico de exportação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos VIII e IX e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso III; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso III);

§ 3º 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 (Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 1º, parágrafo único; e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 39, § 2º).

Portanto, fica claro que a não incidência do PIS/Cofins ocorre quando a Empresa Comercial Exportadora (ECE) adquire mercadoria com o fim específico de exportação, assim entendido como a remessa dos produtos diretamente do estabelecimento do fornecedor para embarque de exportação ou recinto alfandegado por conta e ordem da ECE.

Consoante disposição legal, portanto, a vedação ao creditamento depende da presença de 2 requisitos:

i) a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação;

ii) ser a empresa adquirente uma empresa comercial exportadora.

O primeiro requisito foi devidamente comprovado pela Fiscalização, que o demonstrou na Informação Fiscal e seus Anexos:

13. O quadro a seguir apresenta os valores de fretes associados às empresas que efetuaram o transporte da mercadoria “soja em grãos” no terceiro trimestre de 2013, adquirida com o fim específico de exportação. O detalhamento dos conhecimentos de transportes, com os respectivos números e chaves dos documentos estão listados em planilha anexa (ANEXO V), documentos estes devidamente registrados na Escrituração Fiscal Digital do PIS/COFINS. Os conhecimentos de transportes listados trazem como informação a carga transportada (soja em grãos) e a vinculação com as notas fiscais referentes às remessas da soja com o fim específico de exportação (constatadas pelo CFOP e pelas observações contidas na NF-e, ou no campo “informações” do próprio CT-e).

Ou seja, a comprovação de que as aquisições tinham fim específico de exportação teve por base o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) e as observações contidas no campo “informações” das próprias Notas Fiscais Eletrônicas e dos próprios Conhecimentos de Transporte Eletrônicos!

No caso concreto, analisando-se os Anexos do Relatório Fiscal, constata-se que as notas fiscais de venda de soja ou milho em grãos dos produtores para a manifestante foram emitidas com os **CFOP 1501 (no Estado) e 2501 (de outros Estados)**. Os referidos códigos são detalhados abaixo:

CFOP 1501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação

Classificam-se neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento de trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação.

CFOP 2501 - Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação

Classificam-se neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento de trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente, com fim específico de exportação.

Quanto ao segundo requisito, conforme explicado em diversas soluções de consulta no âmbito da Receita Federal do Brasil, a exemplo da Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 236, de 22/09/2011, e da Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 40, de 04/05/2012, são duas as espécies de empresas comerciais exportadoras: i. as constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 (trading companies); e ii. as demais empresas simplesmente registradas na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e que, embora não se revistem da condição de trading companies, são constituídas por quaisquer das formas admitidas pelo Código Civil brasileiro.

Assim, são requisitos básicos para a caracterização de empresa comercial exportadora apenas o fim comercial de suas atividades e a realização de operações de exportação, em especial de produtos recebidos com destino ao comércio exterior. Sujeita-se tal empresa unicamente ao registro junto à RFB, indispensável para operação do sistema Siscomex, e à inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secex, decorrência automática da realização de sua primeira exportação.

Neste cenário, revela-se indiscutível a qualidade de empresa comercial exportadora da Manifestante. Consoante se vê na Informação Fiscal, a autoridade fiscal relacionou, para cada Registro de Exportação e Nota Fiscal de exportação, as origens das mercadorias exportadas, a partir dos registros fornecidos pela própria Manifestante no curso da Fiscalização. Vejamos:

15. Em resposta protocolada em 16/03/2018 ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 23/02/2018 o contribuinte enviou planilha detalhando os registros de exportação da empresa no período, tendo sido relacionado para cada Registro de Exportação e nota fiscal de exportação as origens das mercadorias exportadas, identificadas pelo CNPJ ou CPF do produtor. Foram denominadas como exportação direta aquelas em que o contribuinte não atua como intermediário de terceiros, exportando suas próprias mercadorias.

Portanto, no caso concreto, não há dúvidas quanto ao enquadramento da empresa como Empresa Comercial Exportadora (ECE) e que as vendas dos seus fornecedores ocorreram com o fim específico de exportação.

Em razão de todo o exposto, não podem prosperar as alegações da Manifestante.

Em relação aos documentos técnicos apresentados pela Impugnante (“Metodologia do Indicador de Preços da Soja ESALQ/BM&FBOVESPA” e “IN MAPA nº 11/2007”), esses não possuem o condão de afastar a autoridade julgadora dos ditames legais que regem a Administração Tributária e não fazem qualquer prova a favor da Manifestante de que as operações glosadas não teriam sido vendas com o fim específico de exportação e, portanto, vedadas de creditamento de PIS/Cofins, por expressa previsão legal, em face da não incidência dessas contribuições na etapa antecedente.

No caso concreto, a prova material a favor da Manifestante se faria ainda mais necessária em face dos documentos fiscais elencados pela Fiscalização, uma vez que, conforme visto acima, tais documentos foram emitidos com os CFOP característicos de operações com o fim específico de exportação, além de a autoridade fiscal ter relacionado cada Registro de Exportação e cada Nota Fiscal de exportação à respectiva origem das mercadorias exportadas, a partir dos registros fornecidos pela própria Manifestante no curso da Ação Fiscal.

Ademais, a operação descrita pela Manifestante revela uma conduta potencialmente mais grave. Se ela adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação, comprovadas pelas notas fiscais elencadas pela Fiscalização nos Anexos da Informação Fiscal, e não efetivou a remessa dessas mercadorias diretamente para embarque, conforme alega, então restou descaracterizada a suspensão da incidência das contribuições prevista no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003. Nesse cenário, a empresa comercial exportadora responderia pelas contribuições que deixaram de ser pagas pela empresa vendedora (fornecedor), conforme dispõe o art. 9º da mesma Lei nº 10.833/2003.

Por fim, quanto às alegações de que a legislação tributária estaria eivada de inconstitucionalidades ao supostamente violar o princípio constitucional da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS (art. 195, § 12, da CF/88), a legislação é clara no sentido de que não cabe à autoridade administrativa julgadora apreciar a constitucionalidade/legalidade das normas tributárias. Nesse sentido, o art. 17 da Portaria ME nº 340/2020, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) e a Súmula CARF nº 2:

Portaria ME nº 340/2020

Art. 17. São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

Decreto nº 70.235/1972 (PAF)

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado,

acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Súmula nº 2 do CARF:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, não compete a este julgador a apreciação acerca da constitucionalidade/legalidade das normas tributárias, **mormente diante da comprovação de que todos os requisitos legais para a sua imposição encontram-se presentes e demonstradas pela autoridade fiscal.**

Por fim, para arrematar o assunto, reproduzo a seguir o registro da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) transmitida pelo contribuinte para o ano-calendário de 2013, em que é possível constatar que a própria Manifestante informou ser uma empresa comercial exportadora:

The screenshot displays the 'Parâmetros Complementares' (Complementary Parameters) section of the Sped ECF system. The 'PJ Comercial Exportadora' checkbox is checked and highlighted with a red box and an arrow. The bottom summary section shows the company name 'ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A-ABC-INCO', the period from 01/01/2016 to 31/12/2016, and the CNPJ 17.835.042/0001-45.

Parâmetro	Valor
PJ Estabelecimento e Empresa Comercial Exportadora com Fim Específico de Exportação	Sim
Recebimentos do Exterior ou de Não Residentes	Sim
Adição no Exterior	Sim
PJ Comercial Exportadora	Sim
Pagamentos ao Exterior ou a Não Residentes	Sim
Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação	Não
Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior	Não
Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior	Não
Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior	Sim
Pagamentos ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior	Sim
Inovação Tecnológica e Desenvolvimento Tecnológico	Não
Capacitação de Informática e Inclusão Digital	Não
Repos. Recas. Padu. PATVD. Revid. Repenec. Recomp. Refaero. Recine. Resíduos Sólidos. Recopa. Copa do Mundo. Retid. REPRBL-Redes. Ref e Olimpíadas	Não
Pólo Industrial de Manaus e Amazônia Ocidental	Não
Zonas de Processamento de Exportação	Não
Áreas de Livre Comércio	Não
Entidade Integrante de Grupo Multinacional	Sim

Resumo da Escrituração

Contribuinte: ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A-ABC-INCO CNPJ: 17.835.042/0001-45 SCP: 3002 / 1

Data Inicial: 01/01/2016 Data Final: 31/12/2016

Identificação do Arquivo(Hash) com DV: 9ECAC82A5ED4FC8248022572B0F1CB9241CE23-0

Conforme visto, a legislação veda a apropriação de qualquer crédito vinculado à receita de exportação auferida por comercial exportadora que adquire mercadorias com o fim específico de exportação.

Em outras palavras, em relação às empresas comerciais exportadoras, há impedimento legal atinente não apenas à apuração de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins relacionada à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, atinente à apuração de créditos das contribuições em tela relacionados aos custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação.

Com efeito, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos, diretos e indiretos, da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora relacionadas a mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

Assim dispõem os artigos 6º e 15 da Lei 10.833/03:

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

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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (destaques nosso)

A 3ª Turma da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho já julgou a matéria em apreço e firmou o entendimento no sentido de que, a partir de 1º de maio de 2004, é vedado às empresas comerciais exportadoras aproveitar os créditos relativos aos insumos adquiridos para fins de exportação, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, combinado com art. 15, III, todos da Lei 10.833, de 2003, de acordo com o acórdão abaixo discriminado com parte de sua ementa:

Acórdão nº 9303-014.990 – CSRF/3ª Turma

Sessão de 8 de abril de 2024

Relator: Gilson Macedo Rosenberg Filho

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COMERCIAL EXPORTADORA.

São empresas que têm como objetivo social a comercialização, podendo adquirir produtos fabricados por terceiros para revenda no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial.

NÃO-CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de maio de 2004, é vedado às empresas comerciais exportadoras aproveitar os créditos relativos aos insumos adquiridos para fins de exportação, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, combinado com art. 15, III, todos da Lei nº 10.833, de 2003. (destaque nosso)

Segue mais um precedentes da 3ª Turma da CSRF:

Acórdão nº 9303-014.884 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 14 de março de 2024

Relator: Rosaldo Trevisan

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação

A matéria em apreço foi analisada de forma brilhante pelo eminente relator do aludido acórdão nº 9303-014.990 – CSRF/3ª Turma, Gilson Macedo Rosenberg Filho, conforme parte do voto abaixo transcrito:

Não se pode olvidar que as receitas referentes às operações de exportação gozam de tratamento privilegiado, sobre as quais não incidem a contribuição para o PIS e a COFINS, em consonância com o disposto no art. 149 da Constituição Federal.

A legislação que instituiu o regime de apuração não-cumulativo para o PIS e para a COFINS dispõe e relaciona as receitas não sujeitas à incidência das contribuições, quais sejam: receitas da exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Apesar das pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em relação às despesas e encargos incorridos para o auferimento da receita da exportação (desde que estas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno.

Para a empresa comercial exportadora existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, como segue: (...)

Destarte, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos diretos e indiretos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.

Não obstante, devemos tomar cuidado com as datas de vigência das modificações trazidas pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.856/2004, pois para a COFINS, a vedação acima retratada vale a partir de 01/02/2004, enquanto para o PIS, vale a partir de 01/05/2004.

No mesmo sentido, a título ilustrativo, esta E. Turma decidiu nos acórdãos 9303-006.025, de 30/11/2017, 9303-008.444, de 16/04/2019, e 9303-008.553, de 14/05/2019, em que a mesma empresa também era parte. (destaques nosso)

Vale destacar ainda a fundamentação do eminente relator do sobredito acórdão nº 9303-014.884 – CSRF/3ª Turma, Rosaldo Trevisan:

(...) Portanto, expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de outras operações (o inciso III, do art. 15, combinado com o §4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, **impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação**).

Cabe esclarecer ainda que, essa vedação legal se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções no regramento estabelecido. (destaques nosso)

Há, portanto, expressa vedação na legislação acerca do aproveitamento de créditos, diretos e indiretos, das contribuições em apreço, vinculados às receitas de exportação, vale dizer, a restrição não se restringe ao crédito atinente à mercadoria exportada, de modo que inclui qualquer tipo de crédito que seja vinculado à mercadoria exportada (receita de exportação).

Logo, nada a prover neste tópico do recurso.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

ACÓRDÃO 3202-002.998 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10675.721020/2017-95

DOCUMENTO VALIDADO