



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10675.900359/2016-75
ACÓRDÃO	3202-004.034 – 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: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

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

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima, 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) 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.996, de 02 de julho de 2026, prolatado no julgamento do processo 10675.720969/2017-78, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado por meio de PER/Dcomp, que pleiteia o ressarcimento de créditos de Pis-Pasep/Cofins não cumulativo Ressarcimento/Compensação.

Houve glosas efetuadas a título de crédito oriundo da contribuição para a PIS-PASEP/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, 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 “fretes relacionados à atividade de comercial exportadora”;

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento do Receita Federal do Brasil.

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

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto às 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 (fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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.

Quanto às 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 (fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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, consoante a seguir reproduzido:

Assim, dentre outras hipóteses, não ensejam direito a crédito os gastos com mão de obra terceirizada empregada em atividades após o término do processo produtivo, em atividades meio ou em atividades de comercialização.

No caso concreto, conforme consta nas justificativas de glosa, a autoridade fiscal esclareceu que:

o crédito referente ao pagamento a empresa para fornecimento de mão de obra só seria admitido na condição de contratação para atuação no setor produtivo, **o que não se comprovou pelos documentos apresentados.**

A manifestante, por sua vez, limitou-se a afirmar que:

essa mão de obra disponibilizada por meio da contratação do serviço junto ao sindicato e a pessoas jurídicas especializadas na seleção de trabalhadores é empregada diretamente na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados pela Requerente à venda, o que sem dúvida caracteriza a contratação de um serviço apto a gerar o direito ao crédito.

Portanto, a manifestante não trouxe qualquer esclarecimento adicional sobre os serviços contratados. Não se sabe a natureza dos serviços prestados e sua relação (ou não) com o processo produtivo da empresa. Tampouco foram apresentados os contratos firmados com os prestadores de serviço. Nesse cenário, não é possível saber se os serviços em comento se enquadram no conceito de insumo.

É de se notar que muitas glosas se deram sobre serviços de logística de exportação, tais como agenciamento marítimo, serviços de embarque e emissão de certificados, fumigação de navios etc. Todos se referem à etapa de comercialização da mercadoria e, portanto, estão fora do conceito de insumo.

Assim, as glosas de contratação de mão de obra devem ser mantidas.

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

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 desonerados 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.

Com a devida vênia, discordo.

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

3.2 GLOSAS DE CRÉDITOS – FRETES RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA

(...)

Análise do litígio

Esclareça-se, antes de tudo, que as operações em comento se referem ao frete da soja adquirida pela manifestante. Assim, a soja é transportada dos estabelecimentos dos produtores/vendedores para os seus. Nesse cenário, a operação não se enquadra no creditamento previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, porquanto o dispositivo é aplicável somente às operações de venda efetuadas pela manifestante, e não às suas aquisições.

No caso dos autos, as glosas foram efetuadas com base no § 4º do art. 6º da Lei 10.833, 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. (...)

§ 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.

A vedação ao crédito prevista no dispositivo acima depende da presença de dois requisitos, quais sejam: 1) ser a empresa adquirente uma empresa comercial exportadora e 2) adquirir mercadorias com o fim específico de exportação.

Em relação ao primeiro requisito, qual seja, a caracterização como empresa comercial exportadora (ECE), pode-se classificá-las em dois grupos: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas “trading companies”, regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.

Para obter o Certificado de Registro Especial, a Empresa Comercial Exportadora - ECE deve atender a alguns requisitos, como ser constituída na forma de sociedade por ações, dentre outros. Por outro lado, a ECE que não se enquadra nas exigências do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, pode ser constituída sob qualquer forma. Porém, para ser caracterizada como ECE, a

empresa 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 do extinto MDIC.

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. Consta-se ainda que a empresa realizou operações de exportação, conforme se verifica no anexo IV do Relatório Fiscal. Portanto, não há dúvidas de que a empresa é enquadrada como Empresa Comercial Exportadora.

Em relação ao segundo requisito, qual seja, a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, a empresa alega o que se segue:

*Ocorre que, para que uma empresa com objeto social amplo como a Requerente possa ser equiparada a ECE, não basta apenas que a mercadoria seja adquirida com o fim específico para exportação, já que também é necessário que a mercadoria seja remetida **diretamente** à exportação.*

A manifestante, na transcrição acima, parece confundir os requisitos para caracterização como ECE com os requisitos para a não incidência do PIS/Cofins em operações de venda para ECE. No primeiro caso, como visto, para que a empresa seja considerada uma comercial exportadora, basta que tenha a finalidade comercial e realize operações de exportação. No segundo caso, contudo, para que não haja a incidência do PIS/Cofins, além da caracterização como ECE, a empresa deve adquirir as mercadorias com o fim específico de exportação.

É o que se depreende dos normativos abaixo:

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

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; (...)

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

Decreto nº 4.524, de 2002.

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

(...)

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; e

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.

Lei nº 10.637, 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.

Lei nº 10.833, 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.

Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 2011

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior; e

II - vendas a ECE com o fim específico de exportação.

Portanto, no caso concreto, não há dúvidas quanto ao enquadramento da empresa como Empresa Comercial Exportadora (ECE). Entretanto, para que não haja incidência do PIS/Cofins sobre as vendas do produtor/fornecedor à ECE, e consequente vedação à tomada de créditos por essa última, conforme previsto no § 4º do art. 6º da Lei 10.833, de 2003, é necessário que as vendas dos fornecedores (aquisições da ECE) ocorram com o fim específico de exportação.

Feita essa distinção, passa-se à análise do que se deve entender por aquisições com o fim específico de exportação.

A legislação de regência estabelece que são considerados adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. Senão, vejamos.

A Lei nº 9.532, de 1997, tratando da suspensão do IPI, dispõe que:

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

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

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

Percebe-se que a legislação do IPI, tratando de situação análoga, qual seja, a não incidência de tributação em operação de exportação, estabeleceu que a operação com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação (ou recintos alfandegados), por conta e ordem da ECE.

Sobre a expressão “remetidos diretamente”, a Solução de Consulta Cosit nº 24, de 2019, detalha que:

17. Quanto a condição de aquisição com o fim específico de exportação, o § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, assim como o Ripi/2010, art. 43, §1º, e a IN RFB nº 1.152, de 2011, art. 4º, inciso I, conceitua, de forma taxativa, que os produtos adquiridos com o fim específico de exportação pela empresa comercial exportadora, são aqueles que ela remete, por sua conta e ordem, diretamente do estabelecimento produtor (saída do estabelecimento industrial) para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

18. Dessa forma, o único significado possível para o conceito de “remetidos diretamente” expresso no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, é de que a remessa dos produtos destinados a exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, deve ser imediata, sem paradas, sem desvios, do estabelecimento industrializador-vendedor para o embarque de exportação ou para os recintos alfandegados.

19. Corroborando com tal entendimento, cite-se De Plácido e Silva, em Vocabulário Jurídico - Editora Forense – 27ª edição, que assim define direto: “Do latim directus (direito, reto), é aplicado na terminologia jurídica com acepções bem próprias, embora sem fugir a seu sentido etimológico.

(....). Direto. É o vocábulo, também, empregado na acepção de formal e imediato. (..).”

O já citado Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, há muito já havia estabelecido esse entendimento:

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.*

Fazendo referência aos dispositivos legais acima citados, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, tratando especificamente do PIS/Cofins, esclarece que:

Art. 21. 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, observado o disposto no art. 9º (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 1972, art. 1º, parágrafo único; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

E, por fim, a Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 2011, que também cuida especificamente do PIS/Cofins, estabeleceu o mesmo entendimento, esclarecendo ainda que, nas operações com o fim específico de exportação, somente será permitido o transbordo, a baldeação, o descarregamento ou o armazenamento dos produtos em recintos alfandegados, no caso de ECE comum:

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior; e

II - vendas a ECE com o fim específico de exportação.

*Art. 4º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, **diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:***

I - embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou

II - embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

[...]

*Art. 5º **Somente será permitido o transbordo, a baldeação, o descarregamento ou o armazenamento dos produtos:***

*I - **em recintos alfandegados**, no caso das operações de que tratam o inciso I do art. 2º e o inciso II do art. 3º;*

Portanto, fica claro que a não incidência do PIS/Cofins ocorre quando a 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. Por sua vez, produtos “remetidos diretamente” são aqueles enviados de forma imediata, sem paradas, sem desvios, do estabelecimento industrializador vendedor para o embarque de exportação ou para os recintos alfandegados, salvo os casos de transbordo, baldeação, descarregamento e armazenamento em recintos alfandegados.

No caso concreto, analisando-se o Anexo III do Relatório Fiscal, constata-se que as notas fiscais de venda de soja em grãos dos produtores para a manifestante foram emitidas com os CFOP 1501 e 2501. Os referidos códigos são detalhados abaixo:

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.

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.

A autoridade fiscal destaca, ainda, que o valor total de exportações do período (Anexo IV) é muito próximo do valor total das entradas de mercadoria com o fim específico de exportação, o que evidencia que a soja exportada pela manifestante não teria origem no processo de industrialização, razão pela qual seria aplicável a vedação ao creditamento prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em sua defesa, a manifestante alega que:

No caso da Requerente, entretanto, observa-se que, apesar de ter sido, em alguns casos, adquirida a soja com o fim de exportação, **a citada mercadoria não foi remetida diretamente ao porto**, tendo a Requerente, mesmo nesta situação, arcado com os custos de frete.

Em verdade, antes de ser enviada ao porto para fins de exportação, **a soja adquirida pela Requerente para fins específicos de exportação é, obrigatoriamente, submetida ao processo de beneficiamento, ou secagem, que visa colocá-la dentro dos padrões necessários para que possa ser exportada.**

[...]

Sendo assim, comprovando-se que a soja adquirida pela Requerente com o fim específico de exportação passa por processo de beneficiamento nos estabelecimentos da Requerente antes de ser enviada ao porto, objetivando que preencha os requisitos necessários à exportação, outro não pode ser o entendimento senão o de que a Requerente não se enquadra nas características de ECE, fazendo jus ao crédito ora glosado, posto que não remete a mercadoria (soja) diretamente para a exportação, posto que é necessário trata-la antes para que seja exportada nos padrões internacionais.

A alegação do contribuinte, embora engenhosa, não pode ser acatada.

Em primeiro lugar, a manifestante não trouxe aos autos qualquer prova do alegado.

Apesar de ter juntado normas e regulamentos técnicos, esses não fazem prova de que a mercadoria teria efetivamente passado por qualquer tipo de beneficiamento em seus estabelecimentos. No caso concreto, a prova material se faz ainda mais necessária em face dos documentos fiscais elencados pela Fiscalização, uma vez que tais documentos foram emitidos com o CFOP característico de operações com o fim específico de exportação.

Nos termos do art. 373 da Lei nº 13.105, de 2015 (Novo Código do Processo Civil), aplicado subsidiariamente ao PAF, o ônus da prova:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Quando se trata de restituição, compensação ou ressarcimento, é atribuição do sujeito passivo demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado. Caso a RFB resista à sua pretensão, indeferindo o pedido de restituição/ressarcimento, ou não homologando a compensação, incumbirá a ele - o contribuinte -, na qualidade de autor, comprovar seu direito, trazendo ao contraditório os elementos probatórios que demonstrem a existência do crédito postulado.

Ademais, a operação descrita pela interessada revela uma conduta potencialmente mais grave. Se ela adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação, comprovadas pelas notas fiscais do Anexo III, 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, de 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 Lei nº 10.833, de 2003:

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

A empresa poderia argumentar que o dispositivo acima não se lhe aplicaria, uma vez que a mercadoria adquirida teria sido exportada. Entretanto, conforme alegado pela manifestante, a mercadoria adquirida teria passado por processo de beneficiamento em seus estabelecimentos, antes de ser exportada. Logo, a operação descrita pela interessada seria, em verdade, uma aquisição de insumos no mercado interno, sem a incidência das contribuições, cujo produto final poderá ou não ser exportado posteriormente. Contudo, essa aquisição de insumos sem incidência das contribuições não encontra amparo na legislação. Vale dizer, a aquisição com o fim específico de exportação é um benefício para o vendedor e para a ECE, e pressupõe que a mercadoria já está em condições de ser exportada, sem qualquer tipo de processamento ou beneficiamento.

Por fim, no que se refere a despesas com frete na aquisição de insumos, a RFB já pacificou o entendimento de que inexistente previsão legal para apuração desses créditos de forma autônoma (lançamento contábil específico). Assim, no presente caso, ainda que a manifestante tivesse

direito a crédito a título de aquisição de insumos, o creditamento sobre os fretes somente se daria de forma indireta, ou seja, como custo da mercadoria adquirida. É o que esclarecem os normativos abaixo:

Solução de Consulta Cosit nº 390, de 2017

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens.

No entanto, considerando que o frete do bem adquirido para revenda, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018

157. Nesse sentido, limitando a análise aos itens qualificáveis como insumo, verifica-se que a NBC TG 16 (R1), do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que:

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.” (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273, de 31 de outubro de 2010)

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis) 7, estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

a) preço de compra do bem;

b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;

c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;

d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento

estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;

f) tributos não recuperáveis.

Assim, ainda que fosse permitida a apuração do crédito pretendido pela manifestante, esse somente se daria como custo de aquisição da mercadoria, e não em conta contábil segregada.

Sobre a alegação de inconstitucionalidade das limitações à não cumulatividade previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, já se disse que tal matéria escapa à competência da Autoridade julgadora no contencioso administrativo.

Portanto, as glosas deste tópico devem ser mantidas.

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 Rosenburg 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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator