



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.720057/2009-56</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.470 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Karoline Marchiori de Assis** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a saldo credor de PIS/Pasep decorrente de operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua

ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto. Segue a ementa do Acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS.

Decidido pelo Supremo Tribunal Federal que não incide PIS e Cofins sobre a cessão a terceiro de crédito presumido do ICMS decorrente de exportação, com reconhecimento de repercussão geral do tema, e adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, devem as unidades da Receita Federal do Brasil reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STF.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RECEITA. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

As vendas a comercial exportadora não se sujeitam à Contribuição para o PIS/Pasep e ao Cofins, se atendidos os requisitos legais da venda com fim específico de exportação.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Não geram créditos da não cumulatividade os dispêndios com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica sem qualquer vínculo direto com operação de venda. Tampouco tais dispêndios podem ser tomados como serviços utilizados como insumos, porquanto relativos a momento posterior ao processo produtivo em si, mesmo no contexto do conceito de insumo vigente a partir do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. AJUSTE DE CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS.

Constatada devolução de mercadoria que gerou crédito quando de sua aquisição, deve ser efetuado o estorno do crédito apurado mediante ajuste negativo dos créditos.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

1. Em sede de preliminar, alega ter havido erro de premissa adotada pelo Acórdão recorrido, de modo que não há que se falar em reconhecimento de saldo credor adicional;

2. Todas as receitas de suas vendas com fins de exportação não podem ser tributadas pela Contribuição ao PIS/PASEP e pela COFINS, uma vez que configuram receitas decorrentes de exportação, porquanto as mercadorias foram efetivamente exportadas;
3. Os fretes de produtos acabados e insumos entre estabelecimentos da Recorrente devem gerar direito a crédito, de modo que as glosas realizadas devem ser canceladas, por não encontrarem amparo na legislação e na jurisprudência;
4. Tendo em vista que a Recorrente procedeu ao estorno de créditos relativos a devoluções de compra, as glosas relativas a esse ponto devem ser revertidas. Alega que os estornos constam, nas DACONs, na linha de aquisição de insumo, a qual não foi aberta pela fiscalização, o que fez com que não se visualizassem os referidos estornos. Argumenta ainda, que esses estornos foram realizados por liberalidade da Contribuinte, uma vez que não havia previsão legal para tanto;
5. Sustenta, ainda, que, em homenagem ao princípio da verdade material, caberia ao julgador *a quo* analisar todo o conjunto probatório trazido aos autos, o qual teria o condão de confirmar a legitimidade dos créditos pleiteados.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso. Subsidiariamente, requer a conversão do julgamento do presente recurso em diligência.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Karoline Marchiori de Assis**, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

### **Crédito Adicional Reconhecido pelo Julgador *a quo***

Em sede de preliminar, a Recorrente alega que Acórdão recorrido lhe reconhece um “crédito adicional”. Contudo, entende a Contribuinte que não cabe, neste contexto, falar em “crédito adicional”, o que só seria cabível caso houvesse um reconhecimento de direito creditório

em valor superior àquele que já havia sido reconhecido anteriormente, o que não entende não ter ocorrido.

Neste ponto, importa observar que a Informação Fiscal, que subsidiou o Despacho Decisório, reconheceu que à Contribuinte cabia direito creditório em determinado montante. Todavia, segundo essa mesma Informação Fiscal, parte do valor do saldo credor reconhecido deveria ser retido, em virtude de lavratura de auto de infração.

Posteriormente, o relatório da primeira diligência solicitada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento apresenta tabela em que reconhece à Contribuinte o mesmo valor de saldo credor anteriormente reconhecido pela Informação Fiscal. Entretanto, diferentemente do que fizera a Informação Fiscal, o mencionado relatório de diligência concluiu que parte maior do saldo credor seria passível de ressarcimento. Nesse sentido é a tabela de fl. 448.

Dessa maneira, parece assistir razão à Contribuinte ao asseverar que, apesar de sua literalidade, o Acórdão recorrido não parece, com fulcro no aludido Relatório de Diligência, ter reconhecido direito creditório adicional. Vale observar, ainda, que, embora esse relatório também mencione ter constatado a alteração de saldo credor, não se verifica qualquer alteração do montante do saldo credor na tabela apresentada, vez que esta apenas reconheceu uma alteração no valor passível de ressarcimento.

Ante o exposto, não está claro se, de fato, há que se falar do reconhecimento, pelo julgador *a quo*, de um saldo credor adicional àquele originalmente constatado.

Assim, tem-se por bem votar pela conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem possa apurar, à luz dos fundamentos jurídicos constantes do Acórdão recorrido, qual é o valor total do direito creditório reconhecido à Contribuinte e se houve reconhecimento de crédito adicional pelo Acórdão recorrido.

### **Receitas de Exportação**

O Pedido de Ressarcimento subjacente ao presente processo tem fulcro justamente na obtenção de receitas decorrentes de exportação, ou seja, como assinalado acima, o pedido refere-se a saldo credor de Contribuição ao PIS/PASEP decorrente de operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Como se pode observar na Informação fiscal, a Fiscalização identificou que o contribuinte deduziu da receita bruta valores relativos a receitas de exportação, os quais, de acordo com os registros fiscais, correspondem a vendas realizadas tanto diretamente para o exterior quanto para empresas exportadoras, com o fim específico de exportação. No que se

refere às exportações diretas, a Fiscalização aferiu a exatidão das informações fornecidas, de modo que, nesse aspecto, não há que se falar em qualquer controvérsia.

Todavia, no que concerne às vendas feitas para empresas comerciais exportadoras, entendeu a Fiscalização que as vendas realizadas pela Recorrente, no período analisado, não atendiam aos requisitos para a não tributação pela Contribuição ao PIS. Isso se deve ao fato de que, no entendimento fiscal, a intributabilidade de vendas a comerciais exportadoras pressupõe que tais vendas tenham ocorrido “com o fim específico de exportação”, o que, por sua vez, requer que os bens objeto das vendas sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para depósito em entreposto. Essa condição para que a venda se qualifique como tendo “fim específico de exportação”, no entender da fiscalização, não foi atendida.

Destarte, como se observa acima, concluiu a Fiscalização que as vendas que não atenderam aos requisitos para a caracterização de “fim específico de exportação” devem ser tratadas como vendas realizadas no mercado interno, e, assim, tributadas normalmente pela Contribuição ao PIS. Ou seja, entendeu a Fiscalização que as mercadorias que não foram enviadas diretamente a exportação ou a depósito em entreposto deveriam ser normalmente tributadas como venda realizada no mercado interno.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente insurgiu-se contra o entendimento fiscal. Não obstante, o Acórdão recorrido entendeu por bem manter o entendimento de que as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras só não serão tributadas pela Contribuição ao PIS se forem atendidos os requisitos legais.

Em seu Recurso Voluntário, defende a Contribuinte que as receitas de exportação não podem ser tributadas pela Contribuição ao PIS por força de determinação constitucional, de modo que se estaria diante de verdadeira imunidade tributária, que não alcançaria somente aquele que exporta diretamente, mas também os que, de alguma forma, possibilitam a exportação.

Também alega a Recorrente que as receitas em questão não podem ser reputadas como decorrentes de operações realizadas no mercado interno, haja vista que as mercadorias vendidas com fins específicos de exportação (CFOP n. 5501) foram realmente exportadas, conforme se pode verificar nos comprovantes de exportação juntados aos autos. Conclui, assim, que as referidas receitas não podem ser tributadas pela Contribuição ao PIS.

É possível que assista razão à Recorrente.

Antes, contudo, de se passar a análise da questão em comento, importa trazer à baila o art. 99 da Portaria MF 1.634, de 21 de dezembro de 2023, a qual veicula o Regimento Interno deste CARF (RICARF):

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos

repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nº julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Como se pode observar, cabe aos Conselheiros deste CARF reproduzir as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral.

Feitas essas considerações, importa visitar o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Estando a intributabilidade, pelas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, das receitas de exportação garantida pela Constituição Federal, não há dúvidas de que se está diante de vera imunidade. E, sendo a Contribuição ao PIS e a COFINS espécies de contribuições sociais, é certo que a imunidade em questão se aplica a essas contribuições. Resta, entretanto, verificar se essa imunidade se estende tão somente às exportações diretas ou se pode ser aplicada também às receitas decorrentes das chamadas exportações indiretas, quais sejam, aquelas realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora, como é o caso dos autos.

É defensável que a resposta a essa questão já tenha sido fornecida pelo STF, em sede de repercussão geral, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 759244, cujo Acórdão apresenta a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991. **1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, 'mas sim o bem quando exportado', portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta. 2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta**

**realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.** 3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts. 245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição. 4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.” 5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 759244, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 12-02-2020) (grifo nosso)

Nota-se, portanto que, partindo do raciocínio de que a imunidade em questão tem caráter objetivo, concluiu a corte suprema que é indiferente se a exportação ocorreu de forma direta ou por intermédio de empresa comercial exportadora. Assim, chegou-se ao entendimento de que a norma imunizante prevista no art. 149, § 2º, I, estende-se, a exportação indireta, sim. Neste ponto, importa frisar o teor da tese fixada no âmbito do Tema 674: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República **alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária**” (grifo nosso).

Poder-se-ia argumentar, entretanto, que o julgado acima não trata de PIS/COFINS, o que é verdade. Não obstante, é defensável que se trata de entendimento que deve ser aplicado a essas contribuições, porquanto também essas são, reitera-se, espécies de contribuições sociais, de modo que as receitas decorrentes de exportações realizadas por intermédio de comerciais exportadoras também não podem ser alcançadas pela Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, vez que a União carece de competência para tanto. Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto vencedor do Acórdão nº 3402-009.364 deste CARF, redigido pela Conselheira Thaís de Laurentiis Galkowicz:

É certo que tal precedente tem como base a incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A da Lei n. 8.212/1991 a ser paga pela agroindústria sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, e não a Contribuição ao PIS e a COFINS. O litígio chegou ao Supremo para declarar a inconstitucionalidade do artigo 245, §§1º e 2º da Instrução Normativa SRB 3/2005. Na mesma sentada em que foi julgado o RE 759.244 (12/02/2002), foi também julgada a ADI n. 4.735, cujo objeto era a (in)constitucionalidade do artigo 170, §§1º e 2º da Instrução Normativa n. 971/2009, cujo texto é simplesmente a sucessão dos dizeres da citada IN 3/2005.

**Entretanto, tais decisões, proferidas pela unanimidade dos Ministros do Supremo, destacam que as limitações postas na legislação infralegal, no sentido de restringir a imunidade das receitas de exportação (ao tratá-las como isenções), devem ser superadas. Isto porque a imunidade (e não isenção) em questão tem natureza objetiva, e não subjetiva, de modo que é irrelevante se a exportação ocorreu de forma direta ou indireta para fins da não competência da tributação pelas contribuições sociais.**

(...)

No caso ora sob exame, deve ser esse o racional a ser seguido: **uma vez comprovado que os produtos foram efetivamente exportados**, pelos memorandos de exportação e notas fiscais apresentados pela defesa, **reconhece-se a impossibilidade de cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS.**

(grifo nosso)

Portanto, em se concluindo que os bens vendidos pela Recorrente a empresa comercial exportadora foram efetivamente exportados, é possível concluir pela extensão da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, ainda que, nos termos da legislação infraconstitucional, não tenham sido atendidos os requisitos para caracterização de venda “com fim específico de exportação”. Logo, é defensável que, diferentemente do que entendeu o julgador *a quo*, o fato de os bens objeto das vendas em comento terem sido ou não exportados seja, sim, relevante. Pois, em se constatando a efetiva exportação, é possível concluir as receitas de tais vendas são alcançadas pela norma imunizante, o que as coloca para além do campo de competência tributária federal.

Nessa mesma esteira, é o Acórdão nº 3401-008.504 deste CARF, cuja ementa ostenta a seguinte redação:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 ATOS COOPERADOS.

RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.

Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária.

RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados,

poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA.

**A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária**. A imunidade prevista no dispositivo constitucional estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre receitas decorrentes de exportação. Inteligência que decorre do Tema 674 firmado pelo Supremo Tribunal Federal. (grifo nosso)

De fato, caso os requisitos infraconstitucionais para a caracterização da venda para comercial exportadora “com fim específico de exportação” tivessem sido atendidos, a operação de venda seria alcançada por norma isentiva (e não imunizante), e, nesse caso, o gozo da isenção independeria da efetiva exportação. Também aqui, vale transcrever trecho do voto da Conselheira Thaís de Laurentiis Galkowicz no Acórdão nº 3402-009.364 deste CARF:

Não há dúvidas que, em estando presentes os requisitos do artigo art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97 estar-se-á diante de situação de impossibilidade de cobrança das Contribuições, por determinação legal. Todavia, caso apurado em processo administrativo que os produtos foram exportados, igualmente a conclusão deve ser pelo atendimento aos requisitos legais e pela não incidência das Contribuições, por força da interpretação ampla que deve ser dada à imunidade em questão. Em outras palavras, consideram-se cumpridos os requisitos legais para o gozo da “falsa isenção” uma vez demonstrada a exportação dos bens, com base nas razões de decidir do STF no 759.244 e na ADI n. 4.735.

Ante o exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que a unidade de origem apure se os bens objeto das vendas para empresas comerciais exportadoras “com o fim específico de exportação” foram efetivamente exportados, como alega a Contribuinte.

### **Créditos Decorrentes de Fretes entre Estabelecimentos da Recorrente**

Parte da glosa de créditos realizada pelo Despacho Decisório relativo a este processo refere-se a serviços de transporte de bens entre estabelecimentos da Recorrente, com fulcro no entendimento de que os insumos que dão direito a crédito são apenas aqueles que são utilizados na produção de bens a serem vendidos e que apenas é admissível a apuração de créditos sobre fretes quando se trata de operação de venda. Nesse sentido, importa apresentar o seguinte excerto da Informação Fiscal:

Deve-se entender que o frete na operação de venda corresponde ao valor do transporte do produto da empresa vendedora para o comprador. Portanto, não se confunde com o mero deslocamento de mercadorias ou de equipamentos de uma unidade para outra, da mesma pessoa jurídica.

Da mesma forma, os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem gerar créditos a serem descontados da contribuição, conforme art. 3º, inciso II, da Lei nº10.637, de 2002.

Relativamente aos insumos, é de se destacar que os que dão direito a crédito são aqueles utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Anote-se, porém, que no caso do transporte de produtos entre estabelecimentos da empresa, como não há agregação de insumos para o seu acabamento, os gastos com esse transporte não caracterizam insumos utilizados na fabricação.

Desta forma, concluímos que os valores do transporte de mercadorias ou de equipamentos, entre estabelecimentos da mesma empresa, gastos unicamente em razão de sua logística, não devem compor a base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep. A relação dos conhecimentos de transporte correspondentes encontra-se juntada às fls. 176 e 177.

Em suma, entendeu-se que valores de transportes de mercadorias ou equipamentos entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte não devem integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP.

O Acórdão recorrido manteve o entendimento de que não haveria previsão legal para o creditamento realizado, o qual teria decorrido de operações de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria Recorrente. Vale observar que o referido acórdão reconhece que o conceito de insumos veiculado pelas Instruções Normativas n. 247, de 2002, e n. 404, de 2004, foi superado em virtude do julgamento do REsp n. 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça. Não obstante, segundo o julgador *a quo*, a referida superação em nada afetou a glosa de créditos em questão.

Em seu Recurso Voluntário, argumenta a Contribuinte pela legitimidade do creditamento por ela realizado, defendendo que o transporte de bens entre estabelecimentos seus consiste em etapa essencial ao desenvolvimento de sua atividade, de modo que resta autorizada a apuração de créditos sobre tais fretes pelos incisos II e IX do art. 3º, da Lei n. 10.833, de 2003. Vale destacar o Recurso sob análise faz alusão ao transporte, entre estabelecimentos da Recorrente, **tanto de insumos quanto de produtos acabados**.

Observa-se, contudo, que a Informação Fiscal, que subsidiou o Despacho Decisório, não deixa claro o que exatamente são os bens transportados entre estabelecimentos da Contribuinte, fazendo referência a **produtos, máquinas e equipamentos**. O Acórdão recorrido, por

sua vez, embora faça alusão à Informação Fiscal, afirma ter a Contribuinte, em suas alegações, confirmado tratar de transporte de **produtos acabados** entre seus estabelecimentos.

Neste ponto, deve-se destacar que há, no âmbito deste CARF, entendimento pacificado no que diz respeito à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como se depreende da Súmula CARF n. 217, a qual assevera o que segue:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (grifo nosso)

Logo, caso os transportes realizados pela Recorrente, entre seus estabelecimentos, fossem apenas de produtos acabados, o Acórdão recorrido não mereceria qualquer reparo quanto a essa questão. Entretanto, como já observado, não está claro se os fretes que ensejaram os créditos sob litígio referiam-se apenas a produtos acabados, vez que, segundo a Recorrente, também houve o transporte de insumos.

Neste ponto, importa salientar que o transporte de outros bens – que não produtos acabados – entre estabelecimentos da mesma empresa pode sujeitar-se a regime jurídico distinto daquele contido na Súmula CARF n. 217. Ou seja, se, por um lado, resta pacificado, no CARF, o entendimento de que os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa não geram créditos de PIS/COFINS, por outro lado, não necessariamente esse mesmo entendimento pode ser transposto para as despesas com transportes de outros bens entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte. Nesse sentido, vale trazer à baila a seguinte ementa de acórdão do CARF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.**

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. PARECER NORMATIVO Nº 03/2013.

Permanece hígido o entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, observada a aplicação do art. art. 106, II, do Código Tributário Nacional, quando cabível;

A partir de 25 de outubro de 2013, com a publicação da Lei nº 12.783, de 2013, a aplicação dos dispositivos em comento deve estar em consonância com as atualizações contidas neste Parecer Normativo.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARNES E MIUDEZAS COMESTÍVEIS.

A classificação fiscal dos produtos carnes e miudezas comestíveis enquadram-se no Capítulo 2 quando se apresentam nas formas frescas, refrigeradas, congeladas e salgadas, mesmo que tenham sido submetidas a um ligeiro tratamento térmico pela água quente ou pelo vapor (por exemplo, escaldadas ou descoradas), mas não cozidas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONJUNTO FORMADO POR “CHESTER” MAIS BOLSA TÉRMICA.

O “KIT FELICIDADE (CHESTER) PERDIGÃO” descreve um conjunto de materiais que não se enquadram na condição de sortido para venda a retalho e sim em um conjunto de produtos que devem ter classificação fiscal individual, porque o item “BOLSA TERM TIRACOLO 430X320X120MM PERD” se refere a sacola térmica que não se constitui, nos termos da RGI/SH nº 5, a uma embalagem do tipo normalmente utilizado com as mercadorias que ora acondiciona. Trata-se de um artigo reutilizável e que, no conjunto, se destina à estocagem temporária dos produtos, tendo capacidade, segundo as dimensões fornecidas, para mais de 16 litros. Desta forma, deve seguir regime próprio, cabendo classificá-la na posição 42.02 que compreende, entre outros, as bolsas, sacos, sacolas e artigos semelhantes, confeccionadas de folhas de plástico. Assim, “CHESTER INTEIRO ELAB (CHT)”, com os temperos que fazem parte deste produto, classifica-se na posição 1602.32.00, e a sacola térmica, na posição 4202.92.00.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO DE QUEIJO.

Conforme se extrai das notas complementares do subcapítulo 1905, encontram-se compreendidos na referida posição o pão comum, pão de glúten, pão ázimo, as torradas, pão tostado e produtos semelhantes, bretzels, bolachas e biscoitos, waffles, os produtos de pastelaria, quiche, pizzas, produtos alimentícios crocantes sem açúcar.

O pão de queijo não possui produto análogo ao rol acima que pudesse levar a uma classificação 1905.9090 (outros), já que nesta classificação residual o produto teria que “pertencer/equiparar” aos demais produtos do subcapítulo 1905, o que não se verifica. A classificação do pão de queijo no NCM 1902.1100 (Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo que contenha ovos) mostra-se a classificação fiscal mais adequada.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COXINHAS DE FRANGO.

Resta bastante óbvio que “coxinhas de frango” não se enquadram na classificação NCM 1902.30.00, cujo texto da posição 19.02 é “Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado”. Ora, uma coxinha de frango não é uma massa alimentícia “tal como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone ou cuscuz”. Logo, não há como ser classificada no código NCM 1902.30.00 - Outras massas alimentícias.

A classificação fiscal correta tanto pode ser aquela proposta pelas autoridades fiscais, no caso, na posição 16.02, cujo texto é “Outras preparações e conservas de carne, de miudezas ou de sangue”, quanto na posição 19.05, cujo texto é “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo

adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”.

(Acórdão nº 3402-012.106 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10983.913189/2017-96, Relatora: Conselheira Cynthia Elena de Campos, Sessão de 20 de agosto de 2024). (grifo nosso)

Ante o exposto, diferentes tratamentos jurídicos, no que concerne à apuração de créditos de PIS/COFINS, podem ser destinados às despesas com fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, a depender da natureza do bem transportado. Logo, entende-se que o julgamento do presente recurso, no que diz respeito ao tema em comento, pressupõe uma acurada determinação e quantificação dos bens objeto das despesas de frete que originaram os créditos glosados. Ou seja, faz-se necessário conhecer a natureza dos bens que foram transportados (máquinas, produtos em elaboração, produtos acabados etc), bem como a quantificação dos créditos relativos ao transporte de cada categoria de bens.

Tendo em vista que essas informações não podem ser depreendidas dos autos do presente processo, de forma segura, tem-se por bem votar pela conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, para que a unidade de origem possa (i) verificar a natureza dos bens objeto dos transportes dos quais decorreram as despesas que ensejaram os créditos glosados, intimando a Contribuinte a apresentar documentos e prestar informações, se necessário for, e (ii) quantificar o montante de créditos relativos ao transporte de cada categoria de bens identificada.

### Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

1. Apure, à luz dos fundamentos jurídicos constantes do Acórdão recorrido, qual é o valor total do direito creditório reconhecido à Contribuinte e se houve reconhecimento de crédito adicional pelo Acórdão recorrido, devendo a Autoridade Fiscal apresentar relatório conclusivo a esse respeito;
2. Apure se os bens objeto das vendas para empresas comerciais exportadoras “com o fim específico de exportação” foram efetivamente exportados;
3. Apure a natureza dos bens objeto dos transportes dos quais decorreram as despesas que ensejaram os créditos glosados, devendo a Autoridade Fiscal apresentar relatório conclusivo sobre suas considerações;
4. Quantifique o montante de créditos relativos ao transporte de cada categoria de bens identificada, devendo a Autoridade Fiscal apresentar relatório conclusivo a esse respeito;

5. Elabore relatório conclusivo sobre novos elementos trazidos aos autos por sua própria iniciativa, do interessado no processo ou colhido junto a terceiros.

Caso repute necessário, poderá a Autoridade intimar a Recorrente para apresentar outros documentos e informações complementares.

Uma vez cumpridas as providências indicadas, à Recorrente deverá ser dada ciência dos resultados da diligência, e lhe deverá ser aberto prazo de 30 dias para manifestação. Em sequência, com ou sem manifestação do contribuinte, retornem os autos a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Karoline Marchiori de Assis**