



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.725391/2017-11
ACÓRDÃO	9303-016.561 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier de Holanda - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do 67, do Anexo II, do RICARF/2015, em face do Acórdão nº 3301-006.132, de 21 de maio de 2019, e-fls. 881

a 9171, integrado pelo Acórdão nº 3301-011.544, de 24 de novembro de 2021, e-fls. 991 a 995, assim ementados:

Acórdão nº 3301-006.132:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31 /03/2014

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. 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.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31 /03/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública em processo de restituição/compensação.

Recurso Voluntário Negado

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Acórdão nº 3301-011.544:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OS EMBARGOS DEVEM SER REJEITADOS QUANDO NÃO OCORRE O VÍCIO APONTADO

Rejeitam-se os embargos de declaração por não ter ocorrido o vício de omissão apontado.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os embargos de declaração.

No seu Recurso Especial, o Contribuinte suscita divergência jurisprudencial em relação as seguintes matérias:

Matéria	Paradigma indicado
Quanto ao método de rateio proporcional para a apuração dos créditos.	Acórdão nº 9303-011.533
Direito ao crédito sobre os fretes nas compras de insumos.	Acórdão nº 3401-009.945
Direito ao crédito sobre os fretes nas movimentações de mercadorias.	Acórdão nº 3402-008.281 Acórdão nº 3401-002.075
Direito ao crédito sobre os fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.	Acórdão nº 3402-009.133
Quanto correção do valor do crédito pela taxa Selic.	Acórdão nº 3401-010.480

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 1235/1247 deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à divergência jurisprudencial quanto à autonomia do direito de crédito sobre os fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação:

A decisão recorrida apreciou insurgência contra a glosa dos créditos tomados sobre os fretes para transporte de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, com fundamento no art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Invocando a vedação ao crédito sobre o valor da mercadoria adquirida com esse fim, constante do art. 6º, § 4º, c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003, a decisão manteve a glosa, ao fundamento de que “... o inciso III do art. 15, combinado com o § 4º do art. 6º, ambos da Lei nº 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei nº 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.”

O Acórdão indicado como paradigma nº 3402-009.133 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

(...)

“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.

Recurso Voluntário parcialmente provido.”

A decisão tratou de delimitar os contornos da vedação ao crédito consignada no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003. E concluiu, a partir de interpretação sistemática das normas legais, que a restrição cinge-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.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, emerge de pronto o dissídio interpretativo do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, suscitado pelo recorrente.

De um lado, a decisão recorrida entende que, em relação às empresas comerciais exportadoras, a vedação ao creditamento abarca, não somente a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, impedindo também a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação. De outro lado, o paradigma, em sentido contrário, defende que a restrição ao creditamento circunscreve-se à aquisição das mercadorias com o fim específico de exportação.

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 1317/1324 confirmou o seguimento parcial do Recurso Especial.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, pugna pelo desprovimento do Recurso Especial.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo, cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

Na origem, a fiscalização glosou as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), constantes dos memoriais de cálculo

apresentados pelo contribuinte, porque essas receitas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS.

Conforme consta do Despacho Decisório, foram efetuadas glosas sobre valores de despesas com fretes informados pela empresa: fretes sobre vendas, transferências de produtos acabados e fretes de compras por vedação legal, mas também em razão da falta de segregação dos fretes.

O Contribuinte entende que teria direito a crédito vinculado às receitas de exportação, além dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. A referida glosa realizada, calcada no § 4º do artigo 6º, e art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, vedaria apenas a apropriação de créditos na aquisição de mercadorias (que está sujeita à suspensão das contribuições), de modo que os demais créditos seriam passíveis de apropriação.

A matéria do Recurso Especial admitida é o direito à tomada do crédito sobre os fretes das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, ou seja, no caso concreto é o direito ao crédito dos fretes de vendas vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. A interpretação divergente é do art. 6º, § 4º, e art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

No Recurso Especial, sustenta o contribuinte que a tributação do frete é diferente da tributação da mercadoria adquirida, devendo ser respeitada a apropriação de crédito de cada um desses procedimentos, individualmente, sendo inaplicável a vedação prevista no § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

No caso, o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização de que, em relação às empresas comerciais exportadoras, a vedação ao creditamento abarca, não somente a aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, impedindo também a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação. Nos termos do voto condutor:

7.3 FRETES SOBRE VENDAS

Para a fiscalização, apesar das despesas com frete nas operações de vendas encontrarem amparo na legislação, como já citado anteriormente, deve-se comprovar que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte. No caso em concreto, o interessado efetua vendas nas modalidades CIF e FOB, conforme se verifica na EFDC.

Assim, faz jus ao crédito apenas quando efetua as vendas na modalidade CIF.

Verificou-se ainda, que os fretes de vendas vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não poderiam gerar crédito. Porque como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais. Foram glosados os valores de fretes vinculados às operações com mercadorias para os quais o interessado realiza exportação com CFOP 7501, tais como algodão

pluma e milho em grãos, pois não foi possível efetuar a segregação das vendas que permitem o creditamento daquelas que não permitem.

No entendimento da empresa, *“se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é*

a certeza”.

Da mesma forma quando das compras, a empresa entende o frete como um negócio jurídico autônomo, desvinculado do fornecedor, e que estaria sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, sendo possível o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos, ainda que sejam insumos com fins específicos de exportação.

A empresa defende o creditamento com base no art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

(...)

Porém, há vedação expressa para apuração de créditos relativamente às despesas de frete vinculados aos produtos exportados, considerando que se trata de prestação de serviço de frete de produtos com o fim específico de exportação. As despesas com frete integram o custo de exportação dos produtos nos termos dos incisos I e III, e §§ 1º e 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, e considerando o disposto no § 6ºA do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

(...)

Os elementos comprobatórios carreados na presente manifestação atestam que a contribuinte adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação e dessa forma, o frete que pretende utilizar como crédito no presente Pedido de

Ressarcimento vinculado a Declarações de Compensação está atrelado a mercadorias adquiridas com benefício fiscal que não possibilita o referido creditamento, como trata a legislação pertinente à não cumulatividade.

Foi 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; é dizer, o inciso III do art. 15, combinado com o § 4º do art. 6º, ambos da Lei nº 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei nº 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.

(...)

Diante do entendimento acima exposto no voto, o Contribuinte, também em sede de recurso, não apresenta os documentos necessários para comprovar o alegado direito a crédito. Como se sabe, cabe a quem alega a existência de crédito fazer a sua devida comprovação. Portanto, com as razões expostas no voto do acórdão ora recorrido, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte no que tange aos fretes de venda de mercadoria e serviços de armazenagem.

De outro lado, o paradigma, em sentido contrário, defende que a restrição ao creditamento circunscreve-se à aquisição das mercadorias com o fim específico de exportação:

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 um 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 nº10.833/03, 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.

(...)

Portanto, entendo, pelos fundamentos já deduzidas, que assiste razão à Recorrente, de sorte que a vedação do se restringe aos custos com a aquisição direta da mercadoria destinada à exportação, não abrangendo os custos e despesas indiretas, devendo tais créditos serem aproveitados na forma do art. 3º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, o que deverá ser avaliado pela DRF em novo despacho decisório.

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Logo, no cotejo entre as decisões, há a aparente comprovação de divergência, contudo não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

No caso, o acórdão recorrido aponta a falta de segregação entre os fretes:

Verificou-se ainda, que os fretes de vendas vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não poderiam gerar crédito. Porque como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais. Foram glosados os valores de fretes vinculados às operações com mercadorias para os quais o interessado realiza exportação com CFOP 7501, tais como algodão pluma e milho em grãos, pois não foi possível efetuar a segregação das vendas que permitem o creditamento daquelas que não permitem.

Tal fundamento decorre das constatações do relatório fiscal, e-fls. 597/619:

88. Integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral, com direito a crédito presumido e sem direito a crédito. O contribuinte em questão adquire mercadorias e/ou insumos nas três modalidades.

89. Desse modo, essencial a determinação da alíquota aplicada quando da aquisição do bem adquirido, uma vez que aqueles sujeitos à alíquota zero não geram crédito relacionado ao frete. Do mesmo modo, sobre os fretes de compras sujeitas à alíquota de crédito presumido, deve ser aplicada a mesma alíquota reduzida.

90. Inicialmente, pelas planilhas apresentadas, não é possível inferir se o crédito é oriundo de aquisição de pessoa física ou pessoa jurídica, e para qual finalidade foi feita a aquisição do insumo, comercialização ou industrialização. O crédito presumido sobre a aquisição só é permitido quando da sua utilização como insumo, e não para simples comercialização. Do mesmo modo, a simples informação na planilha da NCM, não possibilita a determinação da alíquota a ser aplicada e/ou se permite o creditamento. Por exemplo, uma determinada mercadoria, adquirida de pessoa física para revenda, por exemplo, não é passível de gerar crédito. A mesma mercadoria, adquirida de pessoa física como insumo para industrialização poderia gerar crédito à alíquota do presumido. Já em algumas situações haveria possibilidade de se apurar o crédito à alíquota cheia, como por exemplo em uma aquisição de pessoa jurídica para revenda.

91. Assim, essencial no caso dos fretes de compras em questão, a informação do CNPJ ou CPF do fornecedor, acompanhado do CFOP da operação e do nº da nota fiscal de compra, além da NCM da mercadoria, para que se possa confirmar ou não o direito ao crédito.

92. Outro ponto, é que grande parte desses fretes está vinculada a mercadorias que também são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento, por vedação legal, conforme já tratado anteriormente no tópico “Método de Apuração dos Créditos”. O contribuinte não efetua a segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes, e estas últimas compõem um percentual significativo das aquisições. Exemplos: soja em grãos, farelo de soja, algodão pluma PF, arroz quebrado, quirera de arroz, milho em grãos etc. (fl. 737).

(....)

98. Assim sendo, o interessado deveria efetuar a segregação dos fretes por tipo de insumos e a finalidade da aquisição para assim permitir a apuração correta dos créditos. O procedimento correto seria a apuração dos créditos de fretes de compras junto dos insumos ou bens adquiridos, para que possam ser aferidas as condições do creditamento.

99. Portanto, com base na argumentação acima, diante da ausência de certeza e liquidez do crédito, foram glosados integralmente os valores relativos aos fretes de compras.

(...)

104. FRETES SOBRE VENDAS. As despesas com frete nas operações de vendas encontram amparo na legislação, como já citado anteriormente. No entanto, primordial a comprovação de que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte.

(...)

108. Outra questão seriam as mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Nesse caso, os fretes de vendas vinculados não poderiam gerar crédito. Como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais.

109. Desse modo, foram glosados os valores de fretes vinculados às operações com mercadorias para os quais o interessado realiza exportação com CFOP 7501, tais como Algodão Pluma e Milho em Grãos, pois não foi possível efetuar a segregação das vendas que permitem o creditamento daquelas que não permitem.

Assim, na decisão recorrida, há fundamento autônomo para o qual peça recursal não trouxe qualquer menção ou argumento. Da falta de segregação entre os fretes decorre a não comprovação da liquidez e certeza dos créditos, exigidas nos termos do art. 170, do CTN para os pedidos de compensação.

Por isso, voto por não conhecer do Recurso Especial.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro