



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.726283/2011-70
ACÓRDÃO	9303-015.627 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	MULTIGRAIN COMERCIO LTDA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2008

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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3402-009.137, de 22 de setembro de 2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Exercício: 2008 EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

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

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.

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

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

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei 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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer que a vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, abrange apenas as despesas com a aquisição da mercadoria com fim específico de exportação, de modo que deverá a DRF realizar

novo Despacho Decisório avaliando os créditos requeridos pela Contribuinte, na forma do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.133, de 22 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.726271/2011-45, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Alega a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido considerou que a vedação prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, quanto ao aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins imposta às empresas comerciais exportadoras, não alcança a possibilidade de creditamento sobre custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, indicando como paradigma o Acórdão nº 3302-002.655.

Em síntese, alega que:

- as receitas decorrentes de exportação, como já sabido, não estão submetidas à incidência do PIS e da COFINS, por força do que prescreve inciso I, do § 2º do art. 149 da Constituição Federal;
- as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação também não sofrem incidência da referida contribuição;
- quando a recorrente adquiriu mercadorias com fim específico de exportação, agindo na qualidade de empresa comercial exportadora (exportação indireta), tais produtos não haviam sido tributados na “cadeia” anterior;
- o § 4º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003 explicita a impossibilidade da empresa comercial exportadora em computar créditos decorrentes de tais operações;
- a referida vedação à apropriação de créditos deve incluir não só os custos com a aquisição da mercadoria a ser exportada propriamente dita, mas também os custos e despesas, ainda que indiretos, que estejam vinculados ao auferimento da receita de exportação;
- é clara a proibição da apuração de crédito vinculado à receita de exportação das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;
- o limitador estipulado pelo legislador é a vinculação daquele custo ou despesa à receita de exportação auferida pela pessoa jurídica, e não somente à aquisição da mercadoria a ser exportada, como entendeu o colegiado recorrido.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 908/914.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em que sustentou, em síntese, que:

- a Fazenda Nacional não impugnou especificamente os fundamentos do acórdão recorrido, o que é um requisito essencial para a admissibilidade do recurso, levando à preclusão consumativa e à "coisa julgada" administrativa, impedindo a revisão dos fundamentos que não foram objeto de recurso;
- suas atividades incluem a comercialização no mercado interno e externo, e que, para essas atividades, incorreu em despesas e custos que geram direito a crédito do PIS e da Cofins, nos termos dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, inclusive para empresas com atividades de exportação;
- a vedação do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/03 não se aplica às suas operações, pois não atua como uma comercial exportadora que adquire mercadorias com o fim específico de exportação;
- tem direito ao crédito de PIS e Cofins referente às despesas com frete e armazenagem, uma vez que arca com o ônus das contribuições.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do Conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisado face ao argumento da Contribuinte no tocante à ausência de impugnação específica da Fazenda Nacional quanto aos fundamentos do acórdão recorrido.

Alega a Recorrida ter a Fazenda Nacional deixado de cumprir com os requisitos essenciais à admissibilidade do Recurso Especial por "(i) ausência de apresentação da íntegra dos

acórdãos paradigmas; (ii) ausência de efetivo cotejo analítico e efetiva indicação de legislação interpretada de forma divergente; e (iii) ausência de impugnação específica ao fundamento utilizado pelo v. acórdão recorrido para dar parcial provimento ao recurso voluntário da Recorrida.”

O argumento de inadmissibilidade por ausência de apresentação da íntegra dos acórdãos paradigmas não merece prosperar, haja vista o disposto nos §§ 9º e 11 do art. 118 do RICARF a permitir a apresentação de cópia de publicação de até duas ementas, ou a sua reprodução, na íntegra, no corpo do recurso, admitindo-se a sua reprodução parcial, desde que o trecho omitido não venha a alterar a interpretação ou o alcance da decisão.

A própria recorrida reconhece que no “presente caso, a Fazenda Nacional limita-se a transcrever as ementas no corpo do recurso, deixando de anexar os acórdãos paradigmas”.

Ou seja, a recorrida reconhece ter a Fazenda Nacional cumprido a exigência regimental quanto à indicação dos paradigmas.

Também não merece prosperar o argumento de inadmissibilidade do recurso especial por “ausência de efetivo cotejo analítico e efetiva indicação de legislação interpretada de forma divergente”.

Entende a recorrida que “para demonstrar a divergência, não basta apenas comprovar que os acórdãos tratam sobre o mesmo assunto, mas também deve ser demonstrado em qual momento se deu a divergência” e que a reprodução da ementa e de pequeno trecho do voto condutor, sem a indicação dos argumentos que levaram às conclusões indicadas como divergentes não cumpre o requisito previsto no §8º do art. 118 do RICARF.

Alega que a decisão recorrida teve por fundamento o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n.º 674, fundamento este que não integra as decisões indicadas como paradigma.

Ao contrário do afirmado pela Contribuinte, o acórdão recorrido não teve o Tema n.º 674 por fundamento para o reconhecimento parcial do crédito, embora seja citado em duas passagens no voto da relatora de piso:

Especificamente sobre as contribuições sociais – v.g. PIS e COFINS, o STF, em repercussão geral (RE 759.244/SP – tema 674, DJ 25/03/2020), analisou o alcance da imunidade do § 2º, do art. 149, da CF, fixando a seguinte tese: “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”.

(...)

Sendo certo que tal imunidade alcança também as exportações indiretas, por comerciais exportadoras e *trading company*, conforme já definiu o STF no julgamento do RE 759.244/SP, em 25/03/2020, ao qual se atribuiu os efeitos de repercussão geral (tema 674), resultando na fixação da seguinte tese: “***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”.*** (destaques do original)

Como se verifica, a menção à Tese fixada no julgamento do Tema 674 serviu apenas para reforçar o argumento da imunidade tributária aplicada às receitas decorrentes de exportação. A tese fixada não faz qualquer menção aos custos vinculados à exportação.

Desta forma não se apresenta a utilização de fundamentos autônomos e distintos entre os acórdãos paragonados, sendo certo que todos eles utilizam a mesma fundamentação.

Tendo a Fazenda Nacional se insurgido quanto ao reconhecimento do direito ao crédito dos custos indiretos de exportação pelo acórdão recorrido e apresentado argumentação fundamentada em trechos dos votos condutores dos acórdãos paradigmas, entendo ter ela cumprido o requisito regimental.

Por fim, não merece guarita a oposição da Recorrida à admissibilidade do Recurso Especial por ausência de impugnação específica ao fundamento utilizado na decisão recorrida para dar parcial provimento ao seu recurso.

Sustenta que o recurso especial deixou de impugnar especificamente os fundamentos do acórdão recorrido, limitando-se a reproduzir trechos da decisão da DRJ.

A reprodução dos trechos da decisão da DRJ caracteriza a oposição aos fundamentos utilizados na decisão recorrida.

Desta forma, voto pelo conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

Cinge-se a matéria submetida à apreciação da impossibilidade de reconhecimento do direito ao crédito da contribuição não-cumulativa sobre custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, nos termos da vedação prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº10.833/03.

A matéria já foi analisada neste Colegiado, sendo consolidada a posição no sentido pretendido pela Recorrente, conforme ementa do Acórdão n.º 9303-013.921 quanto ao tema:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Do voto vencedor, prolatado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, trago à colação as razões de decidir que adoto como se minhas fossem:

“Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, 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.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com

“fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifo nosso)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (grifo nosso)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros**

de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (grifo nosso)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” e dos “serviços portuários na exportação”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Ou, como a ausência de serviços portuários posteriores à conclusão do processo produtivo afetaria a obtenção do produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado ou sofreu serviços em porto, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários na exportação.

(...)

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. E, com base nessas mesmas razões de decidir, não cabe o crédito em relação a serviços portuários na exportação, igualmente realizados após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda.” (destaques do original)

No mesmo sentido são as decisões desta Câmara Superior nos Acórdãos n.º 9303-013.901, 9303-013.962, 9303-013.961 e 9303-014.067.

Com estes fundamentos, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para fins de negar o direito creditório à contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa