



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.726297/2011-93
ACÓRDÃO	9303-016.890 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	MULTIGRAIN COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. SANEAMENTO.

Verificada a ocorrência de omissões, há que se acolher os aclaratórios, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, e complementar a fundamentação do acórdão embargado.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Cynthia Helena de Campos (substituta integral), Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente a conselheira Semíramis de Oliveira Duro, substituída pela conselheira Cynthia Helena de Campos.

RELATÓRIO

Cuida-se, na espécie, de embargos de declaração, nos termos do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/23, opostos pelo contribuinte, em 20/01/2024, em face do Acórdão nº 9303-015.628, julgado em 13/08/2024, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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.

Consta do dispositivo da decisão:

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.

Alega a embargante a existência de omissões e erro de premissa ao interpretar a Lei nº 10.833/03:

- a) quanto à correta interpretação do art. 6º da lei nº 10.833/03;
- b) quanto à inaplicabilidade do §4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 no caso concreto;
e
- c) erro de premissa em relação ao precedente suscitado pelo v. acórdão embargado

Os Embargos foram parcialmente admitidos pelo despacho de fls.1.320/1.324, exclusivamente quanto à alegada omissão/erro de premissa no tocante à **interpretação do art. 6º da Lei n.º 10.833/03** e o precedente utilizado, e distribuídos a este relator.

É o relatório.

VOTO

Tratam os autos de manifestação de inconformidade realizada pela Embargante ao indeferimento pela Autoridade Fiscal do pedido de ressarcimento de créditos das Contribuição do PIS e da COFINS, originados de despesas de frete e armazenagem de grãos, bens e serviços utilizados como insumos, além de custos indiretos, no 1º trimestre de 2009, tendo como principal argumento a vedação ao direito de crédito às empresas comerciais exportadoras, conforme expressa disposição legal contido no art. 6º, §4º, da Lei nº 10.833, de 2003..

Os embargos declaratórios são tempestivos e, como indicado no exame monocrático de admissibilidade, apontaram o vício de obscuridade.

O cerne da disputa reside na adequada interpretação da vedação contida no art. 6º da Lei nº 10.833/03, especificamente quanto ao direito de crédito de PIS e COFINS para empresas exportadoras.

Defende a Embargante que a vedação se aplica apenas à aquisição direta de mercadorias para exportação, e não a custos indiretos como frete e armazenagem, além de alegar que não se enquadra como empresa comercial exportadora nem adquiriu mercadorias com finalidade exclusiva de exportação.

No tocante à omissão, argumenta que a vedação ao crédito de PIS e COFINS está ligada apenas à aquisição de mercadorias destinadas à exportação, sobre as quais não há incidência das contribuições (Art. 6º, III, Lei nº 10.833/03). Se não há incidência na saída, a aquisição não gera crédito (Art. 3º, §2º, II, Lei nº 10.833/03).

Sustenta que as despesas como frete e armazenagem, ao contrário das mercadorias, *"sofrem a incidência das contribuições sociais. Ora, se há incidência das contribuições, também há o direito de apropriação dos créditos correspondentes"*.

Aponta para a diferença de redação entre o §3º e o §4º do Art. 6º da Lei nº 10.833/03. O §3º, ao tratar de créditos para vendedores, explicitamente menciona *"custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação"*. Já o §4º, ao vedar o crédito para a comercial exportadora, usa a expressão mais restrita *"créditos vinculados à receita de exportação"*, sem repetir *"custos, despesas e encargos"*. Isso, para a Embargante, *"confirma claramente a interpretação de que aqui a referência é limitadora tão somente dos créditos de aquisição da mercadoria propriamente dita"*.

Conclui que, se o legislador quisesse ampliar a vedação aos custos indiretos, teria feito explicitamente, como no §3º do Art. 6º da Lei nº 10.833/03.

Reitera que a intenção do legislador, com base no Art. 149, §2º da Constituição Federal, é *"desonerar as exportações, tanto de bens como de serviços, de maneira a incentivar tais operações como fator de desenvolvimento econômico"*.

Em seu entendimento a não incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de exportação visa evitar a cumulatividade. Contudo, se há incidência de PIS e COFINS sobre *"custos incorridos com a contratação de bens e serviços normalmente tributados"*, a vedação de crédito sobre esses custos *"se esvai, sob pena de onerar as exportações de mercadorias e, consequentemente, frustrar o regramento pretendido pelo legislador"*.

Afirma que o Art. 6º, §4º, da Lei nº 10.833/03 deve ser interpretado como alcançando *"somente as aquisições das mercadorias destinadas à exportação"*, sendo autorizado o creditamento de contribuições sobre *"despesas incorridas pela Embargante - tais como frete, armazenagem, energia elétrica, insumos, etc.- em relação às operações que se encontram normalmente sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS"*.

A Embargante argumenta que seu caso *"não versa sobre apuração de créditos de PIS e COFINS com lastro em fretes derivados da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da Embargante ou para centros de distribuição, mas sim sobre custos indiretos com a exportação de mercadorias"*, mas sim à tomada de créditos em operações de exportação

que possui regramento próprio (Art. 6º, §1º da Lei nº 10.833/03), não se limitando ao conceito de insumos do Tema 779.

O despacho reconhece que a controvérsia central do Recurso Especial da Fazenda Nacional era *"o alcance da limitação inserta no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/03, às empresas comerciais exportadoras, isto é, se indigitado impedimento ao direito de crédito alcançaria todos os custos arcados por essas empresas ou apenas as aquisições de mercadorias destinadas à exportação"*.

Constata que o Acórdão nº 9303-013.921, adotado como fundamentação pelo Conselheiro Relator, *"não se pronuncia sobre essa questão jurídica e, por consequência, também o aresto embargado"*.

Conclui que a fundamentação utilizada no acórdão embargado *"aparenta não guardar pertinência com a conclusão do voto, no sentido 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'"*.

Ao dar parcial seguimento aos embargos quanto a este ponto, sinalizando *"a ocorrência de um possível equívoco, lapso material ou coisa que o equivalha, pois a fundamentação encampada não parece guardar referibilidade com a conclusão alcançada, merecendo integração ou, no mínimo, maiores esclarecimentos sobre a intelecção esposada"*.

Conforme relatado, por meio do Acórdão embargado, esta 3ª Turma da CSRF acordou, por maioria de votos, em 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."*

Razão assiste à Embargante quanto ao lapso material na fundamentação do voto do acórdão Embargado. Esta deve ser complementada com os fundamentos adotados pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão n.º 9303-016.438, as quais adoto como se minhas fossem, que apresenta a seguinte ementa quanto aos fretes para remessa de armazenagem na exportação:

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ nº REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

Trago à colação trecho do voto do relator:

Ocorre que a **simples remessa a estabelecimento para armazenagem, formação de lote, centro de distribuição, ou congênere, é uma etapa que antecede a venda, ainda não estando configurada no processo a efetiva venda da mercadoria**. No máximo, seria uma etapa que sucede o processo produtivo e antecede a operação de venda, o que inviabilizaria o crédito seja como insumo seja como operação de venda.

Assim vem decidindo de forma assentada este colegiado uniformizador de jurisprudência, a ponto de a matéria já estar igualmente a demandar súmula específica, seja para despesas portuárias na exportação, despesas de remessas e/ou armazenagem em centros de distribuição, ou envios de produtos acabados para qualquer estabelecimento em operação que não constituam efetivamente uma venda.

(...)

As razões de decidir de todos esses precedentes são uníssonas no sentido de que a fretes e armazenagem de produtos acabados só ensejam a tomada de créditos quando se tratar de operação de venda, e não de operação intermediária, que antecede a operação de venda.

Destarte, mantendo tais razões de decidir, que vem sendo externadas por este colegiado em julgados recentes, entendo que não cabe a tomada de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) sobre serviços de transporte e armazenagem que não sejam efetivamente relativos a uma operação de venda.

Portanto, tendo em conta que a rubrica glosada não se refere efetivamente a uma operação de venda, mas sim a uma operação intermediária, posterior ao processo produtivo, e anterior à operação de venda, resta inviabilizado o direito ao crédito, quer pelo inciso II, quer pelo inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas. (destaques nossos)

Neste mesmo sentido são as decisões, dentre outros, dos Acórdãos n.º 9303-016.440, 9303-016.725, 9303-016.438.

Pelo exposto, voto por **acolher**, sem efeitos infringentes, os embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, para sanar a **omissão apontada**, e complementar a fundamentação do acórdão embargado com a ora trazida.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa