



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10945.720056/2016-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-013.629 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

**INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.** O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

**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.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e no mérito, por conhecer do Recurso Voluntário para dar parcial provimento para reverter as glosas, desde que devidamente comprovadas pelas notas fiscais idôneas e demais documentos dos autos contábeis e fiscais, referentes as seguintes rubricas: a) Receitas oriundas das exportações indiretas; b) Fretes de aquisição de produtos sujeitos a alíquota zero ou isentos, Súmula CARF 188; c) Fretes de venda dos produtos acabados; d) Despesas de armazenagem; Finalmente, a correção monetária deve incidir a partir do 361 dia contado da data do protocolo do pedido administrativo.

Sala de Sessões, em 24 de outubro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Ana Paula Pedrosa Giglio.

## RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto por FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL contra o acórdão nº 106-002.188 proferido pela 6ª Turma da DRJ06 (Delegacia de Julgamento da Receita Federal) em sessão de julgamento realizada aos 18 DE SETEMBRO DE 2020, cuja decisão resultou no provimento parcial dos pleitos formulados na manifestação de inconformidade no tocante ao ressarcimento de créditos de PIS/COFINS acumulados no exercício de 2013. No presente processo o período apurado é o do 1º Trimestre do referido ano.

A parte autora alega que apurou créditos de PIS/COFINS referentes às suas atividades, e pleiteou o ressarcimento integral desses valores. No entanto, a Receita Federal glosou parte dos créditos, argumentando que certas operações não davam direito ao crédito ou não foram devidamente comprovadas. As manifestações de inconformidade foram julgadas parcialmente procedentes, resultando na concessão parcial do ressarcimento pretendido pela autora.

Em suma as pretensões suscitadas em sede do Recurso Voluntário podem ser assim sintetizadas:

#### **1- Receitas de vendas de exportações indiretas:**

Em seu entendimento o contribuinte FRIMESA contesta a exclusão de receitas de exportações indiretas das operações de crédito, alegando que embora não enviadas diretamente ao recinto alfandegário, têm o exterior como destino final e, portanto, devem ser incluídas no cálculo dos créditos.

As provas das operações que resultam nas respectivas receitas encontram-se nas Notas Fiscais de Saída dos produtos para as exportações que, por sua vez, estão vinculadas aos Memorandos de Exportação, Registros de Exportação, Bill of Lading, Comprovantes de Exportação e Notas Fiscais de Exportação exportações.

Defende-se que não há nenhum argumento válido para afastar receitas das operações efetuadas, que devem ser incluídas no rateio para a manutenção dos valores de ressarcimento.

#### **2- Fretes.**

Aduz que a decisão recorrida não lhe conferiu o direito de apuração dos créditos por entender que somente aqueles vinculados aos produtos transportados que possam ser objeto de apuração creditícia confeririam créditos no respectivo frente.

Sustenta falta de base legal, contesta-se a glosa dos créditos referentes a despesas de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda, argumentando que tais fretes configuram insumos necessários à sua produção e, portanto, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, citando-se, inclusive, repertório jurisprudencial desta Egrégia Corte.

#### **3- Dos Bens utilizados como insumos:**

Inicialmente o Recorrente elenca dois fundamentos da manutenção das glosas pela decisão recorrida, quais sejam:

- a- Produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, isentos ou sujeitos a alíquota zero, inclusive de pagamento de mão de obra de pessoas físicas;
- b- Produtos sujeitos a tributação monofásica;

Ao contrariar o entendimento da fiscalização, a recorrente argumenta que esses bens são essenciais para o processo produtivo e, portanto, devem ser considerados insumos geradores de crédito, independente das vedações legais indicadas pela fiscalização.

#### **4. Serviços utilizados como insumo.**

Neste ponto o recorrente chama atenção para a necessidade de reconhecimento e deferimento de apuração do direito ao crédito dos custos com a manutenção de laboratórios, casa

de máquinas e controle de pragas. Tratam-se de insumos que se enquadram dentro do contexto inserido no inciso II do artigo 3º.

#### **5. Despesas de fretes e armazenagem nas operações de vendas.**

Entende-se que pela sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, na forma da legislação de regência, há a possibilidade dos créditos tomados serem utilizados nas operações sujeitas a tributação pelas referidas contribuições. É o caso dos gastos com insumos utilizados pelo sujeito passivo em suas atividades, que geram direito aos créditos de PIS/COFINS. Porém, todas as despesas relacionadas com a aquisição de serviços pela recorrente são necessárias para suas atividades e, desta forma, se enquadram no conceito de insumo.

E conclui não ser possível desenvolver suas atividades sem que haja despesa com armazenagem e frete de venda, sendo essenciais ao seu processo produtivo, devendo ser reformado o Despacho Decisório, para reconhecer como legítimos os créditos aproveitados.

#### **6. Bens do ativo imobilizado.**

Esse crédito pode ser tomado mensalmente sobre os bens do ativo imobilizado pela sua depreciação ou a amortização incorrida no mês, conforme § 1º, inciso III, do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Assim, considerando que a atividade produtiva da recorrente utilizada referidos bens do seu ativo imobilizado para a fabricação de produtos destinados à venda (indústria), a glosa é indevida, devendo ser mantido os créditos tomados.

Ao final pleiteia a reforma integral da decisão recorrida para fins de reversão das respectivas glosas mantidas em sede do julgamento pela DRJ.

#### **I- Das razões do Acórdão Recorrido nº 106-002.188.**

Trata-se de julgamento de MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE proposta por FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL contra a Receita Federal do Brasil, com o objetivo de contestar as glosas de créditos de Cofins incidentes no regime não-cumulativo, referentes ao período de apuração de 01/01/2013 a 31/03/2013.

Ao julgar parcialmente a manifestação de inconformidade a decisão recorrida decidiu no seguinte sentido:

#### **a- Matérias não impugnadas (Preclusão):**

Segundo consta na decisão o recorrente não teria se manifestado sobre as glosas a seguir indicadas:

- Despesas de Energia Elétrica;
- Despesas de Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;

- Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65% para contribuição para o PIS/PASEP e 7,6% para a Cofins;
- Créditos de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS – Importação;
- Créditos Presumidos – Origem Animal.

Portanto, em relação a estes pontos não houve manifestação na decisão recorrida e, em razão da inexistência de litígio, com fulcro no artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, restaram mantidas as glosas realizadas em sede do Despacho Decisório.

**b- Receitas de vendas de exportações indiretas:**

As receitas que o contribuinte indicou como sendo decorrentes das exportações indiretas foram objeto de glosas em sede do despacho decisório e mantidas na decisão recorrida.

Restou adotado o entendimento de que a isenção das contribuições refere-se exclusivamente aos produtos com fim específico de exportação. E com fulcro nos artigos 4 da Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10 de maio de 2011 c.c. 1º do Decreto nº 1.248, de 1972, deve-se entender por “fim específico para exportação” o vendedor/produtor deve despachar os produtos negociados diretamente para uma das duas situações taxativas a seguir elencadas:

*I - embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou*

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

E reforça que ainda que tais situações não limitassem o direito do contribuinte em considerar estas receitas em seu rateio, entendeu-se que os documentos apresentados pela empresa recorrente não foram suficientemente necessários para comprovar o direito.

Sendo assim manteve-se a glosa.

**c- Créditos de bens para revenda:**

Nesta rubrica a decisão recorrida manteve a glosa com base no argumento de que o frete deve estar intrinsecamente vinculado ao produto transportado. Noutros falares, quando este não for tributado, inexistente direito a apuração do crédito base decorrente do respectivo frete de compra do insumo. Aliado a isto manteve-se a glosa de frete da aquisição de produtos destinados a revenda por falta de previsão legal.

**d- Dos Bens utilizados como insumos:**

Houve deferimento parcial dos pleitos do contribuinte de modo a se promover a reversão da glosa a seguir indicada:

- **Produtos que não se enquadram no conceito de insumo** Em relação ao item “a” as glosas realizadas serão revistas considerando os requisitos para caracterização de insumo nos termos delineados pelo STJ. Da análise do arquivo “Relação de NF Glosadas – Bens utilizados como insumos” constata-se que foram glosadas partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, testes laboratoriais e equipamentos de proteção individual.

No tocante as glosas mantidas em sede do julgamento recorrido, citam-se as seguintes:

- 1- **Produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição;**
- 2- **Produtos sujeitos a tributação monofásica;**
- 3- **Frete de compra de insumo de produto alíquota zero ou suspenso (neste ponto especificamente foi abordada a aquisição de leite in natura e o impacto no respectivo frete. Entendeu a DRJ pelo não conhecimento da matéria por ter informações da existência de outros pedidos de ressarcimentos decorrentes de créditos presumidos da aquisição destes produtos. Eis a transcrição:**

Observo, por oportuno, que para o período em análise a interessada apresentou pedidos de ressarcimento de crédito presumido sobre aquisições de leite in natura. Desse modo, supostos créditos vinculados ao leite in natura não serão tratados aqui, sob pena de aproveitamento de créditos em duplicidade. Nesse contexto, devem ser mantidas as glosas realizadas constantes da “Relação de NF Glosadas – Bens utilizados como insumos” pelo motivo “Frete de transferência entre estabelecimentos.

Sendo assim a glosa desta rubrica foi mantida.

**e- SERVIÇOS utilizados como insumos:**

A decisão da DRJ revisou e reverteu parte das glosas promovidas em sede do despacho decisório nos termos a seguir:

- 1- Serviços realizados em máquinas e equipamentos:
- 2- Serviços laboratoriais:

Por outro lado manteve-se a glosa das rubricas nos termos que se seguem:

- 1- Fretes entre Estabelecimentos de produtos acabados:
- 2- Fretes sem comprovação de origem, destino e/ou produto transportado:

**f- Bens do ativo imobilizado:**

Em relação ao tópico das máquinas e equipamentos a decisão recorrida asseverou que o direito ao creditamento sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionado à utilização

desses na produção dos bens destinados à venda. Outra condição é que os bens sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

O valor da mão de obra paga a pessoa física não integra o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado. Quanto aos bens fornecidos pela própria empresa, verifica-se que são duas balanças transferidas de outro estabelecimento, portanto, cabe à interessada dar prosseguimento à depreciação do bem pelo prazo de vida útil que lhe resta, sendo descabida a apropriação de créditos sobre o valor total dos bens transferidos.

Desse modo, devem ser mantidas as glosas com os motivos "Bem não pode sofrer depreciação" e "Fornecedor é a própria empresa". Em relação à glosa pelo motivo "Não é utilizado diretamente na produção de bens destinados à venda", é preciso levar em conta a condição da Manifestante de indústria que atua no ramo da produção, industrialização, comércio, importação e exportação de produtos alimentícios. Nesse panorama, constata-se que cabe restabelecer à interessada glosas sobre máquinas e equipamentos do seu parque industrial.

**g- Edificações e benfeitorias:**

Consta na r. decisão que em relação aos encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis, é permitido o creditamento quando essas edificações e imóveis objeto de benfeitorias são utilizados nas atividades da empresa.

Neste sentido, concluiu a fiscalização que:

Contudo, verifica-se que a interessada se apropriou de créditos sobre gastos não permitidos pela legislação, como pagamento de ICMS importação, bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, mão de obra e produtos com tributação monofásica. Portanto, devem ser mantidas as glosas realizadas.

Manteve-se a glosa.

E conclui o relator em sua parte dispositiva do voto:

**CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por:

- a) considerar que não há litígio relativo às glosas referidas nas alíneas "b", "e", "h" a "j" do item 2 deste Voto; e
- b) na parte em litígio, julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade e reconhecer que remanesce em favor da Manifestante o direito creditório destacado na tabela abaixo:

**Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

**Período de Apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013**

<b>Cofins - Mercado Interno - Não Tributado</b>				
Mês	Solicitado	Deferido DRF (1)	Adicional Reconhecido DRJ06 (2)	Total Reconhecido (1+2)
jan/13	895.356,97	802.261,68	4.544,55	806.806,23
fev/13	864.840,04	756.775,16	4.935,76	761.710,92
mar/13	964.156,66	885.922,23	6.702,35	892.624,58
<b>1º Trimestre</b>	<b>2.724.353,67</b>	<b>2.444.959,07</b>	<b>16.182,66</b>	<b>2.461.141,73</b>

Assinado digitalmente

Hélio Pinto Dantas Júnior

**II- Da Resolução nº 3401-002.785:**

Considerando as informações juntadas aos autos acerca da existência de três ações judiciais distribuídas pelo contribuinte, em sessão de julgamento realizada na data de 23 de agosto de 2023 o colegiado da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção desta Egrégia Corte, ao acompanhar o voto da Conselheira Relatora, entendeu pela necessidade de conversão deste julgamento em diligência nos pontos a seguir:

Por tudo isso, não entendo possível o prosseguimento do julgamento no CARF, tendo em vista que para o correto deslinde da controvérsia faz-se necessário que sejam indicados os reais reflexos do processo judicial sobre todos os créditos tributários ainda em discussão no presente feito. Assim, entendo pertinente a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade local especifique e quantifique de forma detalhada e objetiva cada um dos créditos constantes do presente processo que porventura tenham relação com as ações judiciais ajuizadas pela contribuinte, bem como apresentar cópia integral dos processos judiciais indicados no presente voto.

O feito foi devolvido para a unidade de origem que, prontamente, retornou com o atendimento aos quesitos da Resolução com riqueza de detalhes impar.

**III- Do Relatório de Diligência Fiscal – Informação nº 984/2024  
EQAUD4/EQRAT2/SRRF09/RFB. Data: 30 de abril de 2024**

Ao retornar os termos da Resolução nº 3401-002.785 a fiscalização analisou detalhadamente cada um dos objetos das três demandas judiciais distribuídas pelo contribuinte e promoveu a correlação para com os créditos discutidos pelo mesmo, não só neste mas também nos outros processos onde consta pedido de ressarcimento/compensação.

O Sr. Auditor Fiscal entendeu pela inexistência de concomitância na medida em que não há identidade de objetos para com os pleitos formulados em sede do presente Recurso Voluntário.

Ademais, seguiu a manifestação da douta Procuradoria da Fazenda Nacional e da decisão judicial transitada em julgado nos autos nº 5010055-57.2016.404.7002 de modo a propor a atualização da correção monetária dos respectivos pleitos a partir do 361 dia contado do protocolo administrativo de cada pedido.

Em suma e por questões de esclarecimentos dos fatos, transcrevem-se trechos que se julga importante da respectiva informação fiscal:

**7. Processo nº 10945.720066/2016-89.** Após a emissão da ordem bancária correspondente ao pagamento do valor total pleiteado, no montante de R\$ 717.573,06, reconhecido no despacho decisório vinculado à Informação Fiscal SEORT/EQMAC DRF/FOZ nº 4/2016, tal processo foi encerrado contabilmente.

8. Ocorre que, em seguida, foi realizada a revisão de ofício do valor então reconhecido naquele processo nº 10945.720066/2016-89, da qual resultou um reconhecimento parcial, e não total, do direito creditório, no importe de R\$ 643.162,21, nos termos do despacho decisório vinculado à Informação Fiscal SEORT/EQMAC DRF/FOZ nº 9/2016. Como medida de ordem operacional, para dar seguimento ao contencioso administrativo inaugurado com a manifestação de inconformidade da contribuinte, restou necessária a autuação de um novo processo, qual seja, o de nº 10945.722053/2017-25, conforme detalhado na respectiva “Representação para Abertura de Processo”; este último processo administrativo, portanto, é objeto da presente diligência fiscal.

10. Em resposta, o senhor Procurador-Chefe da Divisão de Assuntos Judiciais da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Paraná noticiou a devolução de três dossiês, acompanhados de um pequeno relatório. . DOSSIÊ 10945.721514/2015-81 - MS 5012243-57.2015.404.7002 (CHAVE 386356116815) . DOSSIÊ 10080.004085/1116-91 - PC 5010055-57.2016.404.7002 (CHAVE 473059429016) . DOSSIÊ 10265.168567/2024-19 - MS 5015158-35.2022.404.7002 (CHAVE 933760803522).

12. O relatório elaborado pela representação da PGFN trouxe as informações mais relevantes acerca das ações judiciais impetradas pela contribuinte, divididas nos quatro tópicos reproduzidos a seguir:

a- **MS 5012243-57.2015.404.7002.** Dentre outros Processos de Pedidos de Ressarcimentos, este MS buscou a análise no prazo de até 75 dias dos PERs lá listados, no qual se inclui o objeto deste processo, qual seja: 05324.49122.310314.1.1.11-6970. Esta decisão judicial transitou em julgado aos 17/05/2017 e foi acompanhado pelo dossiê 10945.721514/2015-81.

b- **MS 5010055-57.2016.404.7002.** Em 03/11/2016, foi ajuizada a ação declaratória cumulada com pedido de repetição de indébito 5010055-57.2016.404.7002, na qual o contribuinte pugnou pela aplicação da Taxa Selic na correção dos créditos objeto de pedidos de ressarcimento analisados após 360 dias.

A demanda fez expressa referência aos pedidos de ressarcimento protocolizados em 10/05/2013, 12/09/2013, 10/10/2013, 31/03/2014, 03/04/2014, 30/04/2014, 02/05/2014, quais sejam...

Registra-se que alguns dos processos objeto da lide também eram objeto da ação anterior, em que se pugnava pela análise dos pedidos de ressarcimento e compensação e que aos 27/09/2017 foi proferida sentença reconhecendo o direito à correção pela Taxa Selic dos créditos objeto de pedido de ressarcimento em questão, desde a data dos pedidos. Em 04/05/2021, o TRF4 limitou a correção a partir do 361º dia do protocolo. Foi proposto o cumprimento de sentença no valor de R\$ 3.705.575,47 de principal e R\$ 185.278,77 de honorários. O processo foi acompanhado pelo dossiê 10080.004085/1116-91.

c- **MS 5015158-35.2022.4.04.7002.** Em 22/08/2022, foi ajuizado Mandado de Segurança contra ato do Presidente do CARF e do Presidente da 3ª Seção do CARF, para que determinassem o imediato julgamento dos recursos voluntários no qual se inclui o presente processo.

Consta que aos 30/01/2023 a liminar foi confirmada em sentença, por meio da qual se concedeu a segurança. O processo está acompanhado pelo dossiê 10265.168567/2024-19.

#### **Considerações Finais:**

De tais procedimentos, extraem-se as seguintes conclusões: - além das ações judiciais consistentes no MS nº 5012243-57.2015.4.04.7002/PR, no PC nº 5010055-57.2016.404.7002 e no MS nº 5015158-35.2022.4.04.7002/PR, não foram localizados outros processos judiciais relativos aos pedidos de ressarcimento em discussão no CARF;

- na hipótese de haver deferimento, na apreciação dos recursos voluntários, de saldos de créditos então controversos dos pedidos de ressarcimento relacionados no PC 5010055- 57.2016.404.7002

– dentre eles, os 16 pedidos objeto desta diligência –, deve-se proceder à atualização de tais saldos pela Taxa Selic a partir do 361º dia do protocolo administrativo de cada pedido;

- todavia, há de se considerar que já houve o pagamento dos valores correspondentes à correção monetária das parcelas previamente reconhecidas pela unidade local, conforme a COMUNICAÇÃO nº 3.141/2021 EQCRE2/EQRAT/SRRF09/RFB;
- não foi identificada qualquer decisão judicial que pudesse interferir no mérito do direito creditório discutido nos autos administrativos;
- há, tão somente, decisões que determinaram a análise dos pedidos de ressarcimento e de seus recursos, bem como a atualização monetária dos créditos reconhecidos;
- não foi identificada concomitância entre os objetos dos processos administrativos e judiciais;
- entende-se como possível e recomendável o prosseguimento do julgamento dos recursos no CARF.

A douta Procuradoria da Fazenda manifestou-se nos autos de modo a posicionar-se no sentido de que:

Em face do que foi relatado, esclarece-se que:

(a) não foram localizados outros processos judiciais relativos aos pedidos de ressarcimento e de compensação acima relatados;

(b) os pedidos de ressarcimento que foram objeto do MS 5010055-57.2016.404.7002, caso sejam deferidos no momento da apreciação do recurso voluntário, devem respeitar a decisão judicial que reconheceu o direito à atualização dos créditos pela Taxa Selic a partir do 361º dia do protocolo administrativo de cada pedido.

Eis o relatório.

## VOTO

### 1 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### 2 DO MÉRITO

O recurso comporta parcial provimento. Por questões metodológicas, far-se-á abordagem na mesma sequência das rubricas postas para apreciação em sede do Recurso Voluntário.

### 1- Receitas de vendas de exportações indiretas:

Sustenta o recorrente que há farto conjunto probatório para comprovação de que os produtos por ele vendidos foram exportados. Ademais, entende que o fato de não promover o embarque direto para terminal alfandegado não pode obstar o seu direito ao creditamento. A constatação das exportações pode ser observada nas Notas Fiscais de Saída dos produtos para as exportações que, por sua vez, estão vinculadas aos Memorandos de Exportação, Registros de Exportação, Bill of Lading, Comprovantes de Exportação e Notas Fiscais de Exportação exportações.

Sob o ponto de vista jurídico, com o devido respeito aos pontos de vistas diversos, entende-se que assiste razão ao contribuinte, posto que até mesmo por questões óbvias para fins de se atingir a finalidade do próprio estatuto da sociedade, a comercial exportadora, seja ela regida pelo Código Civil ou mesmo sob o formato da Trading Company (Decreto Lei 1248/1972), jamais comprará produtos senão para exportação.

Esta é a regra. Esta é a lógica do formato de negócios destes players.

É fato incontroverso que esta Egrégia Corte tem vasto repertório jurisprudencial que ampara a tese do contribuinte, a exemplo do excelente voto proferido pelo Conselheiro Pedro Souza Bispo no Acórdão nº 3402-009.137:

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.

Extrai-se da leitura do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.248/72 que referida norma estendeu às operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação, os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei às exportações efetivas. Inclusive esta

questão já foi abordada, em sede de recurso repetitivo, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal nos termos da ementa a seguir:

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.

A questão posta reside no fato de qual método interpretativo deverá ser aplicado aos pressupostos previstos nos artigos 4 da Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10 de maio de 2011 c.c. 1º do Decreto nº 1.248, de 1972, para fins do correto entendimento do termo “fim específico para exportação” e os respectivos incisos onde se estabelece o dever do vendedor/produtor despachar os produtos negociados diretamente para:

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

Neste aspecto necessário trazer a este voto a transcrição do artigo 111 do CTN que aborda alguns casos de aplicação obrigatória do método literal, a saber:

- Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
  - II - outorga de isenção;
  - III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A priori poderia se pensar tratar-se de caso envolvendo uma isenção. Mas não é esse o entendimento pacificado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal no respectivo julgado acima referido, como se nota da transcrição de trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes:

Para fins didáticos, tais empresas podem ser ordenadas em duas categorias: (i) uma, composta por sociedades comerciais regulamentadas pelo Decreto-Lei 1.248/1972, que possuem o Certificado de Registro Especial, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministério da Fazenda (art. 2º, I, do Decreto-Lei 1.248/1972), chamadas habitualmente de “trading companies”; (ii) outra, englobando aquelas que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro. Essa diferenciação não produz nenhuma consequência fiscal, porque a Administração Tributária dispensa o mesmo tratamento a ambas (disponível em: <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresacomercial-exportadora-tradingcompany>). Atualmente, as empresas comerciais exportadoras, independentemente de possuírem o Certificado de Registro Especial, ao adquirirem produtos no mercado interno para posterior remessa ao exterior, já gozam de benefícios fiscais relacionados ao imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 39 da Lei 9.532/1997), contribuições para o PIS/PASEP (art. 5º da Lei 10.637/2002) e COFINS (art. 6º da Lei 10.833/2003) e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS (art. 3º da LC 87/1996). No que diz respeito à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, atento aos pressupostos dogmáticos responsáveis pela positivação da regra, entendo que também deve ser aplicada, em prestígio à garantia da máxima efetividade, o que passo a explicar. **De antemão, registro não incidir a disposição prevista no artigo 111, II, do CTN, no sentido de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, já que desta não se trata. Cuida-se, como visto, de imunidade tributária, a respeito da qual a Jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem convergido para uma profusa hermenêutica constitucional, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.**

Portanto, considera-se ultrapassada a questão acima posta, entendendo-se ser perfeitamente possível a apuração dos créditos decorrentes das exportações indiretas, mesmo que o produto não seja encaminhado diretamente para terminal alfandegado, desde que o contribuinte demonstre, contábil e comercialmente, suas operações de venda.

Neste cenário, cabe analisar o segundo argumento previsto na decisão recorrida acerca da suposta falta de provas dessas exportações indiretas. Sabe-se que o contribuinte não deve limitar-se apenas a documentos comerciais para fins da respectiva demonstração. Mas quando estes documentos encontram-se acompanhados de notas fiscais com CFOPs 5501, 5502, 6501 6502, por exemplo, em períodos contemplados pelo respectivo período fiscalizado, aliados a documentos de controle interno da empresa, como os próprios memorandos e prova da saída

destes produtos do estabelecimento do vendedor, é necessário fazer uma leitura conjunta dos mesmos.

É exatamente o caso dos autos. A começar pelas folhas 165 e seguintes. A título ilustrativo, citam-se ainda o detalhamento das exportações indiretas as fls. 187-188, todos com CFOP 5501 (quando a nota fiscal de saída expressa que o produto tem o fim específico de exportação), Notas Fiscais de fls. 189 a 246 com CFOP 5501,

No tocante ao fundamento da glosa adotado pelo r. despacho decisório e externado as fls. 3513, observa-se que fiscalização entendeu que o contribuinte não comprovou ter vendido diretamente para terminal alfandegado. Eis a transcrição:

Após as análises, não foram detectados equívocos em relação às receitas de exportação direta.

10. Com relação às exportações indiretas, assim entendidas as efetuadas através de comerciais exportadoras, verifica-se que, pela redação do art. 6º, III da Lei nº 10.833/03, para ocorrência da não incidência da contribuição sobre estas operações é imprescindível que a venda seja realizada com o fim específico de exportação.

11. Para tal mister, foi verificada a ocorrência de três requisitos objetivos nestas exportações. A saber: O destinatário da venda deve ser a comercial exportadora que efetivamente realizou a exportação da mercadoria, ou seja, a empresa destinatária da venda com fim específico de exportação deve constar como exportadora da mercadoria nas declarações de despacho de exportação - DDE registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex; O local de destino da mercadoria vendida deve ser um recinto alfandegado ou a mesma deve ser remetida diretamente para embarque de exportação e a venda deve necessariamente ser efetuada por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

12. Após verificação, foram identificadas notas fiscais de exportação indireta que **não cumprem o requisito de terem como local de remessa da mercadoria vendida um recinto alfandegado, razão pela qual foram glosadas** (Tabela “NF glosadas - Receitas Exportação – 2013”). As cópias das notas fiscais glosadas foram juntadas no documento “Glosas - Receitas de Exportação - Não é recinto alfandegado – 2013”.

Nota-se, destarte, tratar-se de fato incontroverso, até mesmo para a própria fiscalização, a ocorrência das vendas com fim específico de exportação. A questão residia exclusivamente no fato do contribuinte não ter demonstrado efetivamente que a operação de saída teria sido destinada diretamente para um terminal de alfandegado.

No entanto esta discussão já foi superada, inclusive pelo RE que tramitou no STF sob o rito de recurso repetitivo. Considerando a documentação apresentada nos autos, aliado a fundamentação supra, entende-se ser devida a reversão das glosas das Notas Fiscais com CFOP

5501 que constam nos autos de modo a se permitir que o contribuinte inclua no rateio as verbas das exportações indiretas.

Neste sentido dou provimento ao recurso no limite da comprovação pelas Notas Fiscais apresentadas nos autos e que estejam no período de apuração fiscalizado.

#### 4- Fretes.

Aduz que a decisão recorrida não lhe conferiu o direito de apuração dos créditos por entender que somente aqueles vinculados aos produtos transportados que possam ser objeto de apuração creditícia confeririam créditos no respectivo frete.

Sustenta falta de base legal, contesta-se a glosa dos créditos referentes a despesas de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda, argumentando que tais fretes configuram insumos necessários à sua produção e, portanto, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, citando-se, inclusive, repertório jurisprudencial desta Egrégia Corte.

Observa-se que o tema frete foi enfrentado em diversos tópicos da decisão recorrida, como se nota, por exemplo, em campos próprio e depois em serviços a serem considerados como insumos.

O fato é que não houve menção, por parte do colegiado de piso, a falta de provas. Portanto, sem maiores delongas, há de se rechaçar o frete de produto acabado entre estabelecimentos, consoante a própria Súmula 217 a saber:

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.

Ademais, não há como prosperar ainda a tese de que frete de produto que seja adquirido com alíquota zero ou insumo também não pode ser tributado. Este entendimento adotado em sede da decisão recorrida merece ser reformado, até mesmo em razão da Súmula nº 188:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Deve ser revista, destarte, aquela rubrica intitulada bens para revenda, de modo a se prover e permitir a reversão das glosas.

No tocante especificamente as aquisições de leite *in natura*, considerando que a DRJ e a fiscalização glosou sob o argumento de que as aquisições tenham sido objeto de outros pedidos de ressarcimentos, no entender deste relator, deve-se dar provimento para reversão das glosas especificamente das Notas Fiscais que não estejam contempladas em outros pedidos, conferencia esta que ocorrerá em sede de liquidação do julgado.

Portanto, merece provimento nos termos e limites da respectiva comprovação acima aludida.

Do exposto, entende-se necessário reverter as glosas do Fretes de aquisição de produtos sujeitos a alíquota zero ou isentos, Fretes de Venda, rechaçando-se o Frete de produtos acabados entre estabelecimento.

#### **5- Dos Bens utilizados como insumos:**

Inicialmente o Recorrente elenca dois fundamentos da manutenção das glosas pela decisão recorrida, quais sejam:

- c- Produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, isentos ou sujeitos a alíquota zero, inclusive de pagamento de mão de obra de pessoas físicas;
- d- Produtos sujeitos a tributação monofásica;

Ao contrariar o entendimento da fiscalização, a recorrente argumenta que esses bens são essenciais para o processo produtivo e, portanto, devem ser considerados insumos geradores de crédito, independente das vedações legais indicadas pela fiscalização.

O fato é que relevância e essencialidade, quando deparados com vedação legal, não geram direito a créditos. Esta discussão torna-se irrelevante, posto que a redação dos incisos I e III do § 3º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 cristalina:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

**I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;**

**III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;**

Do exposto nego provimento.

#### **4. Serviços utilizados como insumo.**

Neste ponto o recorrente chama atenção para a necessidade de reconhecimento e deferimento de apuração do direito ao crédito dos custos com a manutenção de laboratórios, casa de máquinas e controle de pragas. Tratam-se de insumos que se enquadram dentro do contexto inserido no inciso II do artigo 3º.

Todavia já foram deferidos em sede da decisão recorrida.

#### **5. Despesas de fretes e armazenagem nas operações de vendas.**

Entende-se que pela sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, na forma da legislação de regência, há a possibilidade dos créditos tomados serem utilizados nas operações sujeitas a tributação pelas referidas contribuições. É o caso dos gastos com insumos utilizados pelo sujeito passivo em suas atividades, que geram direito aos créditos de PIS/COFINS. Porém, todas as despesas relacionadas com a aquisição de serviços pela recorrente são necessárias para suas atividades e, desta forma, se enquadram no conceito de insumo.

E conclui não ser possível desenvolver suas atividades sem que haja despesa com armazenagem e frete de venda, sendo essenciais ao seu processo produtivo, devendo ser reformado o Despacho Decisório, para reconhecer como legítimos os créditos aproveitados.

Dou provimento a esta rubrica.

#### **6. Bens do ativo imobilizado.**

Esse crédito pode ser tomado mensalmente sobre os bens do ativo imobilizado pela sua depreciação ou a amortização incorrida no mês, conforme § 1º, inciso III, do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Assim, considerando que a atividade produtiva da recorrente utilizada referidos bens do seu ativo imobilizado para a fabricação de produtos destinados à venda (indústria), a glosa é indevida, devendo ser mantido os créditos tomados. Ao final pleiteia a reforma integral da decisão recorrida para fins de reversão das respectivas glosas mantidas em sede do julgamento pela DRJ.

É importante consignar que a decisão recorrida não manteve a glosa por questões de falta de amparo legal. Pelo contrário, fez menção ao dispositivo que ampara a possibilidade da apuração dos encargos de depreciação e benfeitoria em imóveis, todavia, restou claro e evidente no processo que o contribuinte não procedeu da forma correta, motivo pelo qual manteve-se a glosa. Com acerto a decisão recorrida.

Desta feita nego provimento ao recurso nesta rubrica.

---

### **3 DO DISPOSITIVO**

---

Isto posto, conheço do recurso e, no mérito, dou parcial provimento para reverter as glosas, desde que devidamente comprovadas pelas notas fiscais idôneas e demais documentos dos autos contábeis e fiscais, referente as seguintes rubricas:

- Receitas oriundas das exportações indiretas;
- Fretes de aquisição de produtos sujeitos a alíquota zero ou isentos;
- Fretes de Venda de produtos acabados;
- Armazenagem;

Por fim, reforço a necessidade de atualização dos créditos a partir do 361º dia, contado da data do protocolo do pedido administrativo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

**MATEUS SOARES DE OLIVEIRA**