MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10945.900579/2014-18**
ACÓRDÃO	9303-015.832 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL
	LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6°, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

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.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.

Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto n. 70.235/1972 (na redação dada pela Lei n. 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto n. 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4°, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação. (Acordão n° 9303-014.091, j. 20 de junho de 2023, Relator Rosaldo Trevisan).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

DOCUMENTO VALIDADO

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os dispêndios com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os dispêndios com transporte **de** produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ, não podem ser considerados como fretes do inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a requisitos e ônus probatório referentes a “fim específico de exportação”, e, no mérito, por maioria de votos,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou por negar provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a "fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância", "glosa de créditos relativos à exportação" e "fretes de produtos acabados entre estabelecimentos", e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou a relatora pelas conclusões em relação a "glosa de créditos relativos à exportação" e "fretes de produtos acabados entre estabelecimentos".

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, Marcos Roberto da Silva, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-006.901**, de 25/09/2019:

> NÃO INCIDÊNCIA. PIS. COFINS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. COMERCIAL EXPORTADORA.
>
> A não incidência de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, descrita no artigo 14, inciso VIII, da MP 2.158-35/2001, exige prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada.
>
> ISENÇÃO. PIS. COFINS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. *TRADING COMPANY*.
>
> O artigo 1o do Decreto 1.248/1972 isenta de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS a exportação indireta por meio de *Trading Company* desde que os bens a exportar sejam enviados diretamente a armazém alfandegado, embarque ou para regime de entreposto extraordinário na exportação.

Assim decidiu o colegiado:

> Acordam os membros do colegiado, **em dar parcial provimento ao recurso**, da seguinte forma: (i) por voto de qualidade, para afastar a alegação de decadência, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(ii) por maioria de votos, para reconhecer que: (a) despesas com cesta básica estão inseridas no conceito amplo de custo agregado descrito pelo § 8° do artigo 11 da IN SRF n° 635/2006, devendo ser afastadas as glosas correspondentes, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes**; (b) despesas com cursos externos, e viagens e estadias estão inseridas no conceito amplo de custo agregado descrito pelo § 8o do artigo 11 da IN SRF n° 635/2006, devendo ser afastadas as glosas correspondentes,** vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Lázaro Antônio Souza Soares; (c) devem ser mantidas as glosas em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator) e João Paulo Mendes Neto; e (iii) por unanimidade de votos, para: (a) não conhecer da alegação sobre a revisão das bases de cálculo em sede de análise do pedido de ressarcimento (Súmula CARF n° 159); (b) reconhecer a preclusão de matérias suscitadas inauguralmente em sede de recurso voluntário; **(c) reconhecer o crédito em relação a remessas a recintos não alfandegados de empresas comerciais exportadoras a que se refere o art. 39 da Lei n° 9.532/1997, desde que comprovada a efetiva exportação da mercadoria, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX;** (**d) reconhecer o crédito em relação a remessas a recintos não alfandegados de Empresas Comerciais Exportadoras de que trata o Decreto-Lei n° 1.248/1972, sob o amparo do regime de entreposto aduaneiro na modalidade extraordinário;** (e) afastar a glosa em relação a crédito presumido de que trata o art. 8° da Lei n° 10.925/2004, em função da Súmula CARF no 157; e (f) negar provimento em relação aos demais temas. Designado para redigir o voto vencedor em relação aos tópicos (i) e (ii), "c" o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto a três matérias:

- **(1) Fim específico de exportação. Requisitos para desoneração de Pis/Cofins. Art. 5º, III da Lei 10.637/2002 e art. 6º, III da Lei 10.833/2003.** Apontou como paradigmas os acórdãos nº 3301-006.850 e 9303-008.699.
- **(2) Fim específico de exportação. Requisitos para desoneração. Art. 5º, III da Lei 10.637/2002 e art. 6º, III da Lei 10.833/2003. Ônus da comprovação.** Apontou como paradigmas os acórdãos nº 9303-008.699 e 3201-002.235.

E ainda, (3) divergência quanto ao enquadramento de dispêndios como custos agregados (IN 635, art. 11, § 8º) - cestas básicas, cursos externos, viagens e estadias. Aponta como paradigma o Acórdão nº 3302-003.191.

O Despacho de Admissibilidade deu seguimento parcial ao Recurso Especial, quanto às matérias relacionadas ao fim específico de exportação.

Em Agravo, foi dado seguimento ao recurso também quanto à matéria 3.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O Contribuinte sustentou divergência quanto às seguintes matérias:

- Fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância podem ser suscitados em sede de recurso voluntário;
- Impossibilidade de revisão da base de cálculo das contribuições em razão da decadência;
- Glosa dos créditos relativos à exportação;
- Conceito de custos agregados ao produto agropecuário;
- Conceito de insumo: pallets;
- Conceito de insumo: bens e serviços utilizados no processo produtivo da recorrente;
- Conceito de insumo: despesas com fretes entre estabelecimentos da recorrente;
- Conceito de insumo: frete de insumos sujeitos à tributação monofásica, alíquota zero, ou suspensão;
- Conceito de insumo: frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

Aponta como acórdãos paradigmas nº 9101-000.514 **(divergência 1),** 1302-001.635 **(divergência 2),** 9303-004.233 **(divergência 3),** 3302-003.191 **(divergência 4),** 3301-004.059 **(divergência 5),** 3201-008.938 **(divergência 6),** 9303-007.285 **(divergência 7),** 9303-007.566 **(divergência 8) e** 9303-008.061 **(divergência 9).**

O r. Despacho de Admissibilidade deu parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas em relação às seguintes matérias: fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância podem ser suscitados em sede de recurso voluntário; glosa dos créditos relativos à exportação; conceito de insumo: pallets e conceito de insumo: frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

- Fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância podem ser suscitados em sede de recurso voluntário:

  Acórdão nº 9101-000.514 (paradigma)

  Ementa: RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO, Não se conhece de recurso especial na parte em que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência,

  PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende faze-10 apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo, a contrario *sensu,* impugnada a exigência, iniciado

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Argui a recorrente quanto à inaplicabilidade da preclusão em processo administrativo fiscal que discute direito creditório.

Das decisões confrontadas constata-se a divergência jurisprudencial haja vista que o acórdão recorrido, integrado pelo Despacho de Rejeição dos Embargos de Declaração decidiu que a matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado, ressaltando ainda que a matéria não contestada em primeira instância administrativa, suscitada pela recorrente somente na peça recursal, torna-se preclusa, visto que não instaurado o litígio quanto à essa matéria, condição, segundo a norma que rege o processo administrativo fiscal, art. 17 do Decreto 70.235/72, para submeter-se ao duplo grau de jurisdição.

Ressalte-se que embora trate o referido paradigma de lançamento, destacando a decisão que "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo, a contrario *sensu,* impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação, esse fato não constitui óbice à divergência, em face de tratar o presente processo de direito creditório, visto que o cerne da questão reside na interpretação do artigo art. 17 do Decreto 70.235/72, seja quando de uma Impugnação/Manifestação de Inconformidade e nesse sentido, as interpretações são divergentes.

- Glosa dos créditos relativos à exportação;

> **Acórdão nº 9303-004.233 (paradigma)**
>
> Ementa:
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008
>
> VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.
>
> São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.
>
> Destaca **a Recorrente**:
>
> 93. Assim, considerando-se a insurgência recursal da Recorrida, **caso não se entenda pela nulidade do v. acórdão recorrido** – o que não se acredita –, é de rigor o conhecimento da terceira divergência interpretação da legislação tributária, qual seja, **o fim específico de exportação de venda para afastar a incidência das contribuições**

pode ser comprovado por memorados de exportação. A Recorrente aproveita o ensejo para esclarecer que o seu interesse recursal é manifesto, porquanto, a despeito das consignações do v. acórdão, o fim específico de exportações indiretas das vendas realizadas pela Recorrente, seja para empresas trading, seja para comerciais exportadoras, (I) subsome-se à incidência dos artigos 5º da Lei nº 10.637/02, 6º da Lei nº 10.833/03 e 1º do Decreto Lei nº 1.248/1972 e (II) **comprova-se por memorandos de exportação.**

Verifica-se que o cerne da questão trazida na peça recursal prende-se à comprovação de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, seja por meio de Trading Companies de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/1972 ou para a comercial exportadora, nos termos do artigo 5º, III, da Lei 10.637/2002 e artigo 6º, inciso III Lei 10.833/2003, assim defende a recorrente que em ambos os casos a comprovação pode ser feita por memorandos de exportação.

Nesse sentido, verifica-se das decisões contrapostas, que a similitude fática resta demonstrada, visto que ambas as decisões teceram fundamentos legais quanto às hipóteses de não pagamento das contribuições sobre a receita de exportação.

Nesse sentido decidiu o acórdão recorrido que não há qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga, **bastando para a não incidência a prova de que a venda se destinou a exportação**, ou seja, **prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX**. (destaques não originais.

No caso das vendas para Trading Companies, entendeu a decisão recorrida que nos termos da alínea 'a' do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972, a venda com fim específico de exportação exige o envio direto ao recinto alfandegado para embarque, no entanto, ao lado desta primeira hipótese há outra que também considera venda com fim específico de importação o envio de mercadoria para exportação a depósito em regime de entreposto aduaneiro extraordinário.

O acórdão paradigma em análise fática e base legal similar entendeu que nos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados referentes à exportação efetuada, destacando-se o número e dada do conhecimento de Embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem como número e data do Despacho de Exportação, decidindo por fim que são isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.

Sem olvidar que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação, a situação em exame encontra amparo na regra regimental, visto que a divergência se situa no tocante ao meio probatório para fins de comprovação das vendas com o fim específico de exportação para o exterior, seja por meio de Trading Companies ou para a comercial exportadora, nesse sentido, considera-se comprovada a divergência jurisprudencial.

- Conceito de insumo: pallets;

Acórdão nº 3301-004.059 (paradigma)/Ementa: (Na parte de interesse)

DOCUMENTO VALIDADO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009 (...)

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. (...)

Do confronto das decisões constata-se o dissídio jurisprudencial.

Decidiu o acórdão recorrido que não é possível a concessão de crédito não cumulativo de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS ao *pallet*, exceto quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique a perda do produto ou de sua qualidade, ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

Entendeu o acórdão paradigma em face do processo produtivo da recorrente que os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

Verifica-se assim preliminarmente interpretação divergente da matéria, cabendo ainda enfatizar que o mérito da discussão quanto à referida glosa perpassa o conceito de insumo adotado pela Turma, bem como a relevância/essencialidade deste ante o processo produtivo da Recorrente, matérias que cabem à análise soberana do colegiado.

- Conceito de insumo: frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

  Acórdão nº 9303-008.061 (paradigma)/Ementa: (Na parte de interesse)

  ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 (...)

  CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

  As despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. (...)

Das decisões confrontadas constata-se divergência jurisprudencial, visto que estando plasmada a similitude fática, entendeu o acórdão recorrido quanto à demanda de crédito referente à Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS para frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa que referido crédito não encontra amparo legal, não sendo enquadrada nem como frete de insumos entre estabelecimentos, nem como frete de venda.

Já o acórdão paradigma em outro viés interpretativo entendeu que as despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, geram créditos básicos de Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, seu cabimento é condicionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa. Passa-se à análise.

Fim específico de exportação. Requisitos para desoneração de Pis/Cofins. Art. 5º, III da Lei 10.637/2002 e art. 6º, III da Lei 10.833/2003 e Ônus da Prova

Na origem, segundo a Informação Fiscal, constatou-se as seguintes irregularidades, reproduzidas na planilha 'RESUMO APURAÇÃO PIS E COFINS':

> 22. Com base na legislação e na jurisprudência supra, foi efetuada exaustiva verificação das notas fiscais e dos memorandos de exportação apresentados. A verificação consistiu essencialmente na análise e resposta das seguintes perguntas: "1) a mercadoria foi remetida diretamente para recinto alfandegado?"; "2) o memorando de exportação (nº notas fiscais e valor da nota fiscal x planilha) confere?"; "3) o destinatário da nota fiscal é o emissor do memorando de exportação?"; "4) Mercadoria foi remetida por conta e ordem da comercial exportadora?" e "5) DDE foi efetuado pelo destinatário elencado na coluna "Cliente"?". Os resultados dessa verificação estão na planilha "NF glosadas – Receitas de Exportação Indireta" e foram identificados os seguintes motivos de glosas, isolados ou combinados:
>
> 23. Local de remessa da mercadoria não é um recinto alfandegado: Por meio de verificações efetuadas nos sistemas informatizados da Receita Federal, foram identificados vários locais de remessa das mercadorias que não são recintos alfandegados. A relação dos destinos de remessa identificados está transcrita na coluna "Local de remessa da mercadoria – NF", da planilha "NF glosadas – Receitas de Exportação Indireta".
>
> 24. O destinatário da venda não é o exportador da mercadoria, ou seja, a empresa destinatária da venda é diferente da empresa exportadora que consta nos registros de exportação: essa situação descaracteriza a venda com fim específico de exportação.
>
> 25. Os valores declarados na NF de venda não foram confirmados nos documentos apresentados: foram identificados memorandos de exportação em que o valor das NF apresentadas, compondo aquele memorando, era inferior ao

DOCUMENTO VALIDADO

> valor declarado da nota na planilha, ou seja, apesar de ser possível que as referidas notas fiscais componham os valores de outros memorandos de exportação, com a vinculação efetuada pelo contribuinte na planilha não foi possível confirmar se a totalidade dos valores (e das quantidades) declarados foi efetivamente exportada.
>
> 26. NF não apresentada: Sem a apresentação física da NF não é possível confirmar dados necessários para confirmação da venda com fim específico de exportação, como por exemplo: o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, os valores apresentados ou o destino da mercadoria vendida.
>
> 27. Memorando de exportação não apresentado: Similar ao que ocorre com as notas fiscais, sem a apresentação para conferência física do memorando de exportação não é possível confirmar requisitos indispensáveis da venda com fim específico de exportação.
>
> 28. A relação das NF glosadas, para cada um dos motivos acima discriminados, isolados ou conjuntamente foi juntada na planilha "NF glosadas – Receitas de Exportação Indireta". Já as notas fiscais e os memorandos de exportação apresentados que ensejaram algum motivo de glosa foram anexados em diversos arquivos no processo. Para facilitar a conferência processual, os arquivos foram nomeados com informações: do estado do estabelecimento (PR ou MS), ano, cliente da venda e, quando aplicável, dos intervalos de nota fiscal ou memorando.

Assim, a motivação principal para a realização das glosas é a não caracterização do fim específico de exportação nas saídas ('vendas com fins de exportação') para as quais a interessada indicou a ocorrência de exportações indiretas.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário da seguinte forma:

> 2.3.4.1. Em assim sendo, existem dois fundamentos legais para o não pagamento das contribuições sobre a receita de exportação: 1) a isenção descrita no artigo 14 *caput* incisos VII e IX, e § 1° da MP 2.158-35/2001; e 2) a não incidência descrita no artigo 5° inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6° inciso III da Lei 10.833/2003: Além da diferença de tratamento tributário (isenção e não incidência) as normas estabelecem hipóteses de incidência diferentes: de um lado é concedida a isenção para venda a *trading company* formalizada nos termos do Decreto-Lei 1.248/1972, de outro há a não incidência para venda a comerciais exportadoras.
>
> 2.3.4.2. Fixado o antedito, a decisão atacada destaca que o fim específico de exportação é conceito jurídico que envolve o envio das mercadorias a exportar diretamente para recintos alfandegados ou para embarque, *ex vi* art. 1° do Decreto-Lei 1.248/1972 e art. 39, § 2°, da Lei 9.532/1997: (...)
>
> 2.3.4.3. De saída, como acima descrito, o art. 39 § 2°, da Lei 9.532/1997 trata de suspensão (e não de não incidência ou isenção) de tributo diverso (IPI). Inclusive, a solução legal adotada pela norma base da glosa é exigir o IPI suspenso da Comercial Exportadora e não do Industrial (art. 39 § 3°). Portanto, não há

DOCUMENTO VALIDADO

qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga. Basta para a não incidência a prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX.

2.3.4.4. O artigo 111 do CTN determina a interpretação literal de dispositivo que veicule isenção. Com isto se quer dizer que nem o contribuinte e tampouco a fiscalização podem incluir requisitos ou condições de outros tributos ou de outras hipóteses que não são ventiladas pela norma – que a rigor sequer trata de isenção, mas de não incidência.

2.3.5. Acerca das vendas para *Trading Companies*, é certo que, nos termos da alínea 'a' do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei 1.248/1972, a venda com fim específico de exportação exige o envio direto ao recinto alfandegado para embarque. No entanto, ao lado desta primeira hipótese há outra que também considera venda com fim específico de importação o envio de mercadoria para exportação a depósito em regime de entreposto aduaneiro extraordinário, nos termos do regulamento.

2.3.5.1. Pois bem. O Regulamento citado pela norma, o Aduaneiro, explica em seu artigo 411 que o entreposto aduaneiro extraordinário na exportação permite o envio das mercadorias a exportar para recinto de uso privativo **não alfandegado**, conforme dispõe o artigo 6°, § 1°, inciso II, da IN SRF 241/2002:

Art. 411. O entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regime comum e extraordinário (...)

§ 2° Na modalidade de regime extraordinário, permite-se a armazenagem de mercadorias **em recinto de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais** previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior.

Art. 6º O regime de entreposto aduaneiro, na importação e na exportação, será operado em recinto alfandegado de uso público ou em instalação portuária, previamente credenciados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). (...)

II - **local não alfandegado**, de uso privativo, para depósito de mercadoria destinada a embarque direto para o exterior, por empresa comercial exportadora, constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e autorizada pela SRF.

2.3.5.2. Em assim sendo, de rigor o afastamento da glosa para as exportações indiretas, por meio de *Trading Companies* de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/1972, se estiver a operação sob o amparo do regime de entreposto aduaneiro na modalidade extraordinário.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, segundo o acórdão recorrido, não há qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga. Ademais, basta para a não incidência a prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX.

Já o acórdão paradigma n° 3301-006.850, tal como o acórdão recorrido reconhece que há dois tipos operações realizadas com empresas comerciais exportadoras: a) operações realizadas com empresas comerciais exportadoras (ECE), com o fim específico de exportação, estabelecidas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/1972; e b) operações realizadas com empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, na forma do art. 39, I, da Lei 9.532/1997. No entanto, registra que, em ambos os casos, a não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes das vendas efetuadas para comercial exportadora depende da verificação do requisito de que tais operações tenham ocorrido com "fim específico de exportação", assim considerado, quando os produtos remetidos são diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Por sua vez, o acórdão paradigma n° 9303-008.699 entendeu que a venda com fim específico de exportação é apenas aquela direta para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Assim, a divergência está comprovada.

Por vez, em relação à segunda matéria, ônus da prova, a divergência também está configurada. Explico.

Alega a Fazenda Nacional que, nos paradigmas n° 9303-008.699 e 3201-002.235, caberia ao contribuinte comprovar o preenchimento do requisito do fim específico de exportação, o que incluiria para recintos alfandegados ou, ainda, depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário, por meio de notas fiscais.

O acórdão recorrido admita a possibilidade de se promover a remessa para armazém não alfandegado, desde que demonstrada exclusivamente a averbação do embarque para exportação ou a transposição de fronteira. O Colegiado afirmou que bastaria juntar memorandos de exportação e comprovantes de exportação do Siscomex.

Já os paradigmas são em sentido contrário.

O paradigma de nº 9303-008.699 atribui **ao contribuinte** demonstrar, **por meio da juntada de nota fiscal**, que as mercadorias teriam sido enviadas para recinto alfandegado ou para embarque na exportação. **Não bastaria, portanto, a juntada de memorando ou comprovante de exportação. Seria necessário demonstrar exatamente aquilo que o acórdão recorrido considerou despiciendo**:

> Compulsando-se as notas fiscais referidas ao início deste Voto, verifica-se que elas não retratam vendas para comerciais exportadoras com a finalidade de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> exportação, nelas não se encontrando demonstrado o fim especifico de exportação, eis que a comprovação desse se faz mediante a apresentação da nota fiscal de venda na qual conste como adquirente a empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência (produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados).
>
> Observe-se que em tais notas fiscais não há qualquer menção quanto à remessa direta para embarque de exportação ou depósito em entreposto sob regime extraordinário de exportação. (...) Portanto, se a empresa vendedora não comprovar a venda com fim específico de exportação, estará ela sujeita, na condição de contribuinte, ao pagamento dos tributos devidos na operação, como se a venda tivesse se realizado no mercado interno, não podendo usufruir da isenção ou não-incidência das contribuições ao PIS e à COFINS. Ademais, em se tratando de norma isentiva, as condições nela estabelecidas devem ser interpretadas literalmente, como determina o art. 111, inciso II, do CTN, cabendo ao beneficiário de tal favor fiscal fazer prova de seu atendimento. Na ausência de tal comprovação, antes ao contrário, na confirmação do descumprimento dos requisitos que estabelecem o que vem a ser fim específico de exportação, não há como acatar as alegações da manifestante.

Contudo, o Acórdão nº 3201-002.235 estabelece:

> Além de as vendas necessariamente terem de ser efetuadas a empresas comerciais exportadoras, devem ser assim realizadas com o fim específico de exportação, finalidade explicitada, embora já constante do Decreto-lei n.º 1.248, de 1972, por meio da IN SRF nº 247/2002, nos termos seguintes: remessa direta do produtor-vendedor para embarque de exportação ou depósito em entreposto aduaneiro, em ambos os casos por conta da empresa comercial exportadora.
>
> Portanto, a questão de maior relevo para o desate do litígio, ao menos nesta matéria, resume-se em saber se as vendas realizadas às tradings pela Recorrente observaram tais requisitos, uma vez que a condição de comercial exportadora das destinatárias não foi questionada em nenhum momento nos autos.
>
> E, consoante informações fornecidas pela fiscalização e não contestadas no recurso, as mercadorias vendidas não foram depositadas em entreposto aduaneiro (recinto alfandegado) por conta e ordem das empresas que as adquiriram – as comerciais exportadoras, fato que impossibilita sejam tais vendas consideradas como exportações da Recorrente e acarreta a sua reclassificação como receita de venda de produção própria tributada no mercado interno.

Entendo que apenas o primeiro paradigma está apto para comprovação da divergência quanto à comprovação da exportação, já que o segundo paradigma tem o mesmo teor do acórdão recorrido.

Por essas razões, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Enquadramento de dispêndios como custos agregados (IN 635, art. 11, § 8º) - cestas básicas, cursos externos, viagens e estadias

Segundo o acórdão recorrido, integrado pelo despacho de rejeição dos Embargos de Declaração:

> 2.6.7.1. Pois bem, embora a DRJ afirme que o fundamento da glosa da base de cálculo foi a ausência de prova de aplicação da mão de obra no processo produtivo da Recorrente, **quer parecer que o motivo da glosa foi a não qualificação do custo elencado pela Recorrente como custo de mão de obra e não a falta de vínculo com o processo produtivo**. Isto porque, não obstante a gigantesca capacidade de síntese do Auditor responsável pelo relatório fiscal, a planilha que acompanha a glosa (Valores Calculados – Custos – Exclusão BC) é clara ao dispor que **as despesas com** participação nos resultados, pensão vitalícia, acordos advocatícios, **análise e classificação**, **assistência hospitalar**, cesta básica, cursos externos, **recepção e expedição**, viagens e estadias **estão vinculadas ao processo produtivo**:(...)
>
> 2.6.7.3. Ora, o conceito de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2006 é amplo (como constata a DRJ). **O parágrafo mencionado não vincula o custo agregado ao gasto com salário ou ainda com remuneração; o artigo fala em dispêndio com mão de obra**, ou seja, todos os valores pagos e benefícios concedidos às pessoas que prestam serviço à Recorrente; o custo direto de mão de obra (ELISEU MARTINS); mensurável, identificável no prestador de serviço (ROBERTO BIASIO). **Desta forma, com razão a planilha da DRF quando exclui da base de cálculo da contribuição a participação nos resultados do pessoal vinculado ao processo produtivo. Pelo mesmo raciocínio, de rigor o afastamento da glosa para vale cesta básica, cursos externos e viagens e estadias**. (destaques não originais).
>
> 2.6.7.4. De outro lado, os dispêndios com pensão vitalícia e com acordos advocatícios, pressupõe pessoa não mais vinculada à Recorrente, ou seja, não se trata de despesa com mão-de-obra efetiva, que labore para a Recorrente no momento da concessão do dispêndio. Assim, para estas rubricas, impossível a exclusão da base de cálculo.

O voto condutor registrou que "o motivo da glosa foi a não qualificação do custo elencado pela Recorrente como custo de mão de obra e não a falta de vínculo com o processo produtivo". A partir dessa premissa, o Relator concorda com a planilha da DRF quando "exclui da base de cálculo da contribuição a participação nos resultados do pessoal vinculado ao processo produtivo" e estende essa mesma linha de raciocínio para também afastar a glosa para "vale cesta básica, cursos externos e viagens e estadias".

Ocorre que a DRJ não excluiu nenhum dispêndio da base de cálculo, como se vê no Acórdão n° 06-61.407, da 3ª Turma da DRJ CTA:

DOCUMENTO VALIDADO

> BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. SOCIEDADE COOPERATIVA. CUSTO AGREGADO AO PRODUTO AGROPECUÁRIO DO ASSOCIADO.
>
> Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Por outro lado, destacou a decisão paradigma n° 3302-003.191 o seguinte:

> O auto de infração efetuou a glosa dos referidos custos agregados**, como, por exemplo, material de embalagem utilizados no processo de industrialização**.
>
> A contribuinte recebe aves, suínos e leite cru de associados e não associados. Além disso, recebe material de embalagem de não associados. Assim, realiza a **segregação** na entrada do recebimento de tais produtos, realizando um percentual em relação ao material de embalagem naquilo que irá embalar, segregando tal material entre o produto recebido de associado e o produto de não associado. Por exemplo, se recebe 80% de associados, 80% do material de embalagem comprado será utilizado na industrialização do material primário e será descontado; os outros 20% de material de embalagem irá ser utilizado no material primário de não associado e, portanto, não será descontado. (...)
>
> A contribuinte faz a segregação do ato cooperativo na entrada, distinguindo o que é ato cooperativo daquilo que não é ato cooperativo. **Da análise da documentação apresentada, no transcorrer deste processo administrativo, fica evidenciada a segregação**. Por tal motivo, não merece reformas o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto.

Assim, o acórdão recorrido entende que o conceito de custo agregado descrito pelo § 8° do artigo 11 da IN SRF 635/2006 é amplo, e não vincula o custo agregado ao gasto com salário ou ainda com remuneração, limitando-se o artigo a tratar de dispêndios com mão-de-obra, ou seja, todos os valores pagos e benefícios concedidos às pessoas que prestam serviço ao contribuinte. As planilhas acostadas pela Recorrente e pela DRF foram instrumentos probatórios que propiciaram à decisão recorrida identificar a natureza dos dispêndios.

Já o acórdão paradigma trata de auto de infração decorrente de glosa dos referidos custos agregados, como, por exemplo, material de embalagem utilizados no processo de industrialização, destacando que da análise da documentação apresentada, no transcorrer do processo administrativo, ficou evidenciada a segregação, concluindo por fim por negar provimento ao recurso de ofício.

Logo, não se observa a similitude fática, motivo pelo qual o recurso nesta matéria não pode ser conhecido.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O cerne da questão decorre da análise se há ou não direito à desoneração de PIS e COFINS na venda de mercadorias que foram remetidas às empresas comerciais exportadoras, dada a ausência de envio direto para exportação ou para recintos aduaneiros alfandegados. E envolve a prova necessária para a comprovação do fim específico de exportação.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, a Medida Provisória nº 1856/99 e respectivas reedições até a MP 2.158-35/2001 prevê quanto às isenções para o PIS e COFINS o seguinte:

> Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1 de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**
>
> **VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei 1.248, de 28 de novembro 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;**
>
> § 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

O art. 6º, III, da Lei n° 10.833/2003 estabelece que:

> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior;
>
> (...)
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O art. 5º, III da Lei n° 10.637/2002 estabelece que:

> Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> (...)
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O Decreto-Lei n° 1.248, de 1972, por sua vez prescreve:

> Art. 1° As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, **para o fim específico de exportação,** terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-lei.
>
> Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação** as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:
>
> a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

DOCUMENTO VALIDADO

> b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

E, a Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º:

> "§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora."

Há duas espécies de empresas comerciais exportadoras: (i) a empresa comercial exportadora que pode ser chamada de comum; (ii) e a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/1972, também conhecida como *trading company*. A primeira é regida pelo Código Civil, Lei nº 10.406/2002 (art. 966 a 1.195), não se diferenciando, em seus aspectos formais, das demais pessoas jurídicas, entre as quais se individualiza tão-somente em função do seu objeto social. À segunda, ao contrário, aplicam-se requisitos especiais de constituição e funcionamento, previstos no art. 2º do citado Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

Sendo assim, a exportação indireta, prevista no inciso III, art. 5º, da Lei n° 10.637, de 2002, e no inciso III, art. 6º, da Lei n° 10.833, de 2003, dar-se-á tanto nos termos do inciso IX, art. 14, da MP n.º 2.158-35/2001, quando a venda com o fim específico de exportação é realizada para empresa comercial exportadora comum, quanto nos termos do inciso VIII do mesmo artigo, quando a venda com o fim específico de exportação é realizada para *trading company*.

Em comum, nos dois tipos de exportação indireta, constata-se a exigência de que a venda seja realizada para uma "empresa comercial exportadora" e que esta venda tenha o "fim específico de exportação. Portanto, é imprescindível que a empresa que busca a isenção da contribuição realize suas vendas para uma empresa comercial exportadora comum ou para uma *trading*. Nestes termos, a venda para uma empresa que não seja uma empresa comercial exportadora (comum ou *trading*) não se amolda à legislação e não pode receber o benefício da isenção.

Relativamente ao conceito de "*fim específico de exportação*", destaca-se que o mesmo é dado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, para as *"trading"*, e pelo §2º, art. 39, da Lei 9.532, de 1997, para as empresas comerciais exportadoras comuns.

São desoneradas as receitas auferidas nas vendas a comerciais exportadoras (nos termos do Decreto-Lei n° 1.248, de 1972), nesse caso sendo a venda com o fim específico de exportação.

Para tanto, as vendas efetuadas devem ter o fim específico de exportação, o qual pressupõe a remessa direta do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em

DOCUMENTO VALIDADO

entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Não foi o que se verificou no presente caso, observe-se os motivos das glosas:

Rubrica	Valor	Glosa	Motivo Glosa / Redução	Quantidade de registros
Receitas de exportação	71.201.234,01	Sim	Local de remessa da mercadoria não é recinto alfandegado	5.444
Receitas de exportação	1.080.362,08	Sim	Local de remessa da mercadoria não é recinto alfandegado e Memorando de exportação não apresentado	104
Receitas de exportação	17.781.383,43	Sim	Local de remessa da mercadoria não é recinto alfandegado e o destinatário da venda não é o exportador da mercadoria	616
Receitas de exportação	1.536.735,60	Sim	Local de remessa da mercadoria não é recinto alfandegado e os valores declarados na NF de venda não foram confirmados nos documentos apresentados	144
Receitas de exportação	5.466.805,75	Sim	Memorando de exportação não apresentado	420
Receitas de exportação	53.222,00	Sim	Nota Fiscal não apresentada	2
Receitas de exportação	468.660,43	Sim	Nota Fiscal não apresentada e Memorando de Exportação não apresentado	53
Receitas de exportação	0,24	Sim	Não é exportação	1
Receitas de exportação	1.124.108,85	Sim	Há duas ou mais NF vinculadas a este RE, mas os pesos e valores demonstram que apenas uma foi efetivamente exportada.	16

Não há prova de que o sujeito passivo entregou para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem das empresas comerciais exportadoras que adquiriram as mercadorias, sendo que a comprovação desse fato seria suficiente para excluir a tributação sobre as vendas, independente de as mercadorias terem sido exportadas ou não. O ônus era do Contribuinte, nos termos do art. 373, caput, do CPC, de 2015.

Ressalte-se que o próprio sujeito passivo confirma que as mercadorias foram entregues diretamente às empresas comerciais exportadoras e que não houve remessa direta para embarque de exportação e/ou porto alfandegado.

Observa-se dos textos normativos que não basta comprovar a venda para uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada. A operação de venda tem que ter sido feita com o "fim específico de exportação" e cumpridos os requisitos para tal, que estão expressamente previstos na Lei (não cabendo interpretação ampliativa, como obsta o art. 111, do CTN), e que permitem o efetivo controle aduaneiro exercido pela Administração Tributária. Logo, os produtos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Nesse sentido, cito trecho da decisão da DRJ que bem tratou do tema:

> Está claro, portanto, que a passagem dos produtos por outros estabelecimentos intermediários descaracteriza a operação com o fim específico de exportação.
>
> Para o gozo da isenção ou não-incidência da Contribuição, é sempre exigida a comprovação do fim específico de exportação, o que não se confunde, em nenhum caso, com a comprovação da efetiva exportação (realizada pela empresa comercial exportadora). A pessoa jurídica que efetuou a venda a uma empresa exportadora, em todas as hipóteses, não está obrigada a comprovar, por nenhum meio, a efetiva exportação. Quem tem de fazer esta comprovação é a empresa adquirente. Para a vendedora, basta comprovar que a venda foi feita com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência.

Portanto, não se discute, nesse momento, se as mercadorias foram ou não posteriormente exportadas, já que, como se vê, para a existência do benefício fiscal, ou seja, a isenção da incidência da contribuição, as vendas devem ser efetuadas de acordo com a legislação: "vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação". Seguindo nessa linha de raciocínio o art. 532, do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Código Aduaneiro (substituído em igual conteúdo pelo art. 593, do Decreto 6.759, de 05 de fevereiro de 2009), não milita em favor da interessada. A isenção da incidência da contribuição, no presente caso, nada tem a ver com a confirmação da saída da mercadoria do País, realizada através da averbação do embarque, mas sim com a configuração do "fim específico de exportação" nas vendas efetuadas pela cooperativa à empresa comercial exportadora.

Nesse contexto, vale lembrar a citação na Informação Fiscal da necessidade de ocorrência de três requisitos objetivos que devem ser observados pelo vendedor, uma vez que é este que emite os documentos fiscais e usufrui o benefício fiscal: 1) 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; 2) o local de destino da mercadoria vendida deve ser um recinto alfandegado ou a mesma deve ser remetida diretamente para embarque de exportação; e 3) a venda deve necessariamente ser efetuada por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Nesse sentido, não lhe socorre a afirmação de que não existe fundamentação legal para a glosa das operações de transbordo, pois, ainda essas operações se mostrem regulares quanto a todos os outros quesitos de documentação, o fato é que as referidas operações de transbordo não foram realizadas em recintos alfandegados ou em outros locais onde se processa o despacho aduaneiro de exportação, descaracterizando, por completo, o "*fim específico de exportação*" das operações, para efeito de deixar à margem da tributação do PIS e da Cofins.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional neste tópico.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Glosa dos créditos relativos à exportação

O Contribuinte entende que a comprovação de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, seja por meio de Trading Companies de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/1972 ou para a comercial exportadora, nos termos do artigo 5º, III, da Lei n° 10.637/2002 e artigo 6º, inciso III, da Lei n° 10.833/2003, pode se dar meio de memorandos de exportação.

Aponta como paradigma, o Acórdão nº 9303-004.233:

> VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.
>
> São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.

A divergência está comprovada como bem explicitou o r. Despacho de Admissibilidade:

> (...) acórdão recorrido que não há qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga, **bastando para a não incidência a prova de que a venda se destinou a exportação**, ou seja, **prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX**. (destaques não originais.
>
> No caso das vendas para Trading Companies, entendeu a decisão recorrida que nos termos da alínea 'a' do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972, a venda com fim específico de exportação exige o envio direto ao recinto alfandegado para embarque, no entanto, ao lado desta primeira hipótese há outra que também considera venda com fim específico de importação o envio de mercadoria para exportação a depósito em regime de entreposto aduaneiro extraordinário.
>
> O acórdão paradigma em análise fática e base legal similar entendeu que nos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados referentes à exportação efetuada, destacando-se o número e dada do conhecimento de Embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem como número e data do Despacho de Exportação, decidindo por fim que são isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.
>
> Sem olvidar que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação, a situação em exame encontra amparo na regra regimental, visto que a divergência se situa no tocante ao meio probatório para fins de comprovação das vendas com o fim específico de exportação para o exterior, seja por meio de Trading Companies ou para a comercial exportadora, nesse sentido, considera-se comprovada a divergência jurisprudencial.

Voto por conhecer o Recurso Especial nesta matéria.

DOCUMENTO VALIDADO

Divergência quanto os fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância podem ser suscitados em sede de recurso voluntário

O Contribuinte suscita divergência quanto à inaplicabilidade da preclusão em processo administrativo fiscal que discute direito creditório:

> **29.** De fato, o direito creditório do contribuinte possui natureza de **direito subjetivo**, conforme estabelecido pelo e. Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.008.343, **sob o rito dos recursos repetitivos**. No mesmo sentido, o Parecer Normativo nº 8/2014, ao tratar das compensações tributárias, determina a **prevalência da verdade material sobre os atos meramente formais**, porquanto **questões puramente instrumentais são incapazes de afastar** o direito subjetivo creditório.
>
> **30.** Segundo o referido parecer, a preclusão lógica e a preclusão temporal são incapazes de modificar ou extinguir o direito subjetivo do declarante, motivo pelo qual **a verdade real sobrepõe-se ao instituto meramente processual**.
>
> (...)
>
> **31.** Desta feita, inconteste o fato de que também no caso vertente, aplica-se a prevalência da verdade real, tal qual indicado pelo comando normativo contido no parecer, uma vez que, tratando-se de processo administrativo fiscal sobre direito creditório, **o direito subjetivo da Recorrente sobrepuja a formalidade e instrumentalidade da preclusão administrativa**.
>
> **32.** Por fim, mesmo que a Recorrente não tivesse se insurgido especificamente sobre as matérias, o que não é o caso, a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais já asseverou que no processo administrativo, onde vigora o **princípio da eficiência**, no interesse do Estado, **no controle de legalidade do crédito tributário**, assim como vigora o **princípio da verdade material**, a preclusão ocorre em relação à não insurgência contra a não homologação do crédito, mas jamais em relação ao fundamento jurídico. (...)
>
> **33.** Por oportuno, rechaça-se a aplicação do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual "*considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*". É que o conteúdo do citado artigo enseja o entendimento de que sua aplicação seria restrita aos casos de lançamento do crédito tributário, porquanto utiliza a palavra "impugnante". Como já visto, o presente caso trata de pedido de ressarcimento e, por obvio, de direito creditório, o que independe de lançamento.

Sobre o tema, o acórdão recorrido assim se manifestou:

> 2.1.1. A tese sobre a impossibilidade de revisão de ofício é absolutamente nova em relação àquelas descritas em sede de Manifestação de Inconformidade. Ora, é cediço que o momento oportuno para a apresentação de matéria de defesa em pedido de ressarcimento é a Manifestação de Inconformidade - *ex vi* artigo 17 do Decreto 70.235/1972 – sob pena de preclusão.

DOCUMENTO VALIDADO

2.1.2. Preclusão é – na escorreita lição de CHIOVIENDA – perda de uma faculdade processual das partes. Portanto, o decreto de preclusão é apenas concebível naquelas matérias de disponibilidade exclusiva das partes, isto é, cabe preclusão para as teses em que seu conhecimento dependa de manejo da parte.

2.1.3. Como sabido, ao lado das teses disponíveis às partes, há outras chamadas de ordem pública, matérias que transcendem o interesse das partes conflitantes, disciplinando relações que as envolvam, mas fazendo-o com atenção ao interesse público (DINAMARCO). Com isto temos que as matérias de ordem pública são aquelas que antecedem ou impedem a análise do conflito de interesses em juízo (WAMBIER); são relações regulamentadas por normas jurídicas cuja observância é subtraída, em medida mais ou menos ampla, segundo os casos, à livre vontade das partes e à valorização arbitrária que as mesmas podem fazer de seus interesses individuais (CALAMANDREI).

2.1.4. No presente caso, a **Recorrente** aventa matéria sobre erro de forma, ou seja, a **Recorrente** alega que o fisco, ao invés do lançamento de ofício, utilizou-se do pedido de ressarcimento para efetuar as glosas das bases de cálculo da COFINS. Erro de forma (sem discorremos acerca da gravidade do mesmo) é matéria disponível às partes. Se bem que tema processual, o erro de forma não se encontra dentre as causas de nulidade do processo administrativo fiscal Federal (art. 59 do Decreto 70.235/1972).

2.1.5. É claro que o erro de forma pode decorrer de ato praticado por autoridade incompetente ou culminar com preterição ao direito de defesa, tornando, por consequência, o ato nulo. No entanto, no caso em liça, a autoridade que procedeu com a glosa é competente para o lançamento (Delegado da Receita Federal de Foz do Iguaçu). Ademais, foram concedidas à **Recorrente** idênticas oportunidades de apresentação de irresignação e todos os seus argumentos foram devidamente considerados pelo Órgão Julgador de piso. Portanto, houve preclusão consumativa da matéria serôdia.

Por sua vez, o paradigma nº 9101-000.514 apontou que:

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo, a contrario *sensu,* impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.
>
> Voto Condutor:
>
> Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.
>
> Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n, 70,235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario *sensu,* impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

A divergência está comprovada, porquanto segundo o acórdão recorrido a matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Colegiado, ressaltando ainda que a matéria não contestada em primeira instância administrativa, suscitada pela recorrente somente na peça recursal, torna-se preclusa, visto que não instaurado o litígio quanto à essa matéria, condição, segundo a norma que rege o processo administrativo fiscal, art. 17 do Decreto 70.235/72, para submeter-se ao duplo grau de jurisdição.

Já o acórdão paradigma restringe a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 à hipótese de o contribuinte não contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretender fazê-lo apenas via recurso voluntário.

Assim, voto pelo conhecimento do recurso especial do contribuinte para esta matéria.

<u>Divergência quanto ao conceito de insumo: pallets</u>

O acórdão recorrido afastou o creditamento dos pallets, com as seguintes razões postas no voto condutor:

> 2.7.3. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo de COFINS ao pallet e ao contêiner, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.
>
> 2.7.4. No caso em análise, é certo que a **Recorrente** afirma **apenas em sede de Recurso Voluntário** que o uso dos *pallets* é determinado pela **Portaria SVS/MS 326/1997** - o que tornaria o insumo relevante. Todavia, trata-se de matéria nova, a qual este Colegiado encontra-se impedido de conhecer por não se tratar de matéria não sujeita a preclusão. De todo modo, o capítulo 5 da Portaria SVS/MS 326/1997 trata das condições higiênico-sanitárias do estabelecimento dos produtores de alimento, isto é, ao falar de estrados, a norma dispõe sobre o local em que as mercadorias devem ficar nos estoques e não no curso do transporte. Já o item 8.8 da mesma matrícula, que trata da armazenagem e transporte do gênero alimentício, nada dispõe acerca do uso de pallets. **Assim, ante o caráter genérico das alegações e o parco material probatório coligido a tempo no item em questão, e a divergência entre o alegado em sede de voluntário e o constatado da leitura da Portaria SVS/MS 326/1997, de rigor a manutenção da glosa.**

Da transcrição, observa-se que houve três fundamentos para o indeferimento do direito ao crédito dos pallets: (a) a preclusão; (b) o argumento subsidiário de que mesmo que o colegiado conhecesse a matéria preclusa da Portaria n° SVS/MS 326/1997, ainda assim tal ato normativo não comprovaria a obrigação legal de transporte (item iii do voto), bem como (c) ausência de prova de enquadramento dos pallets nos itens i a iii postos no voto.

Por sua vez, o paradigma n° 3301-004.059 consigna que os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. E faz essa afirmação com base na prova da essencialidade e relevância do dispêndio realizada mediante laudo técnico. Confira-se trecho do voto condutor:

> Com fulcro na descrição de seu processo industrial, sustenta a recorrente que os pallets são utilizados nas diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados. Evitam o contato com o solo, diminuindo o risco de contaminação e preservando suas integridade e qualidade. Menciona o Acórdão n° 3403-002386, de 25/07/13.
>
> De acordo com o laudo técnico, são também utilizados como embalagem de produtos acabados.
>
> Em razão do fim a que se destinam, entendo que enquadram-se no conceito de insumos, tanto os pallets aplicados para proteger as mercadorias, quanto os

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> utilizados como embalagem do produto final (inciso II do art. 3° da Lei n° 10.833/03).

Nos termos do art. 118, §6º, 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.

A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Ademais, 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. Como visto, o acórdão recorrido expôs três argumentos autônomos para negar provimento.

Logo, não conheço do Recurso Especial do Contribuinte na matéria dos "pallets".

Divergência quanto ao conceito de insumo: frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente

A negativa de provimento do crédito do frete de produtos acabados foi assim fundamentada:

> Quanto à demanda de crédito em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, cabe esclarecer que não encontra amparo legal, não sendo enquadrada nem como frete de insumos entre estabelecimentos, nem como frete de venda (ou mesmo revenda). Assim já decidiu este colegiado, em mais de uma ocasião:
>
> "FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para 'formação de lote' de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição." (Acórdão 3401-006.056, Rel. Cons. Tiago Guerra Machado, maioria, sessão de 23.abr.2019) (No mesmo sentido os Acórdãos 3401-006.057 a 3401-006.135)
>
> "FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA. Não há respaldo legal para admitir a tomada de créditos em relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, ao passo que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, mesmo que ditas movimentações de mercadorias atendam a necessidades logísticas ou comerciais." (Acórdão 3401-004.400, Rel. Cons. Robson José Bayerl, unânime, sessão de 28.fev.2018)
>
> "FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. O serviço de frete, no transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não poder ser enquadrado como insumo e por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito da

DOCUMENTO VALIDADO

não-cumulatividade." (Acórdão 3401-003.902, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, maioria, sessão de 27.jul.2017)

E, no presente caso, não há nenhum ingrediente adicional que modifique tal entendimento, assentado no colegiado. Sustenta a recorrente que os referidos fretes "...*referem-se diretamente às operações de venda*", isso porque "...*sua atividade impõe a transferência de seus produtos para os seus Centros de Distribuição, dotados de refrigeração e sistema de manutenção adequada dos alimentos, sem o que seria inviabilizada sua comercialização para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país, dado se tratar de produtos extremamente perecíveis*". A recorrente destaca, inclusive, precedente em seu favor da Câmara Superior de Recursos Fiscais: o Acórdão 9303-005.151, de 17/05/2017.

De fato, em tal Acórdão restou entendido, por maioria de votos, vencidos os Cons. Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza, que fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa poderiam gerar créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não cumulatividade, sendo tal entendimento também presente em outras decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a mais recente externada no Acórdão 9303-009.045, de 17/07/2019, por maioria, vencidos os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire.

Cabe destacar, no entanto, que tais precedentes (que, diga-se, estão longe de revelar consenso na Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema) não são vinculantes ao julgamento deste colegiado, que vem reiteradamente decidindo em sentido diverso, inclusive de forma unânime.

E mantém-se, aqui, o entendimento externado em julgados anteriores da turma, com a convicção de inexistência de supedâneo legal para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não cumulatividade, em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, devendo ser mantidas as glosas correspondentes.

Por sua vez, o acórdão paradigma n° 9303-008.061 concedeu o referido crédito, como se observa:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 (...)

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

Voto condutor:

Entendo que o inc. IX em comento não limita os créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins à operação de venda. Quando lido em conjunto com o inc. II, as

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> normas extraídas dos dois incisos encerram abrangência maior, a admitir, ale do crédito do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, o crédito dos fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

Está comprovada a divergência jurisprudencial, uma vez que o acórdão recorrido entendeu que, para frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, o crédito não encontra amparo legal, não sendo enquadrada nem como frete de insumos entre estabelecimentos, tampouco frete de venda.

Já o acórdão paradigma consignou que as despesas com fretes para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, geram créditos de Cofins.

Por isso, voto pelo conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte neste tópico.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Glosa dos créditos relativos à exportação

Observa-se dos textos normativos que não basta comprovar a venda para uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada. A operação de venda tem que ter sido feita com o "fim específico de exportação" e cumpridos os requisitos para tal, que estão expressamente previstos na Lei (não cabendo interpretação ampliativa, como obsta o art. 111, do CTN), e que permitem o efetivo controle aduaneiro exercido pela Administração Tributária.

Assim, os produtos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

A apresentação apenas de "memorandos de exportação" não atende aos art. 39 da Lei nº 9.532/1997 e art. 1° do Decreto nº 1.248, de 1972.

Logo, voto por negar provimento ao recurso nesta matéria.

Preclusão - fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância podem ser suscitados em sede de recurso voluntário

Prescrevem os art. 16 e 17 do Decreto 70.236, de 1972, que:

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> (...)
>
> III - **os motivos de fato e de direito** em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> § 4º A **prova documental** será **apresentada na impugnação**, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, **a menos que**: (*Redação dada pela Lei n 9.532, de 1997*)
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
>
> Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada** pelo impugnante

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação e manifestação de inconformidade inauguram a fase contenciosa do processo administrativo, devendo essas peças abrangerem os motivos de fato e de direito em que se fundamentam, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

Por sua vez, o § 4º prescreve que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação (e manifestação de inconformidade), precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assim, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Dessa forma, não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo a inovação ser afastada por se referir a matéria não exposta no momento processual devido.

Nesse sentido, esta turma tratou do tema em relação ao mesmo paradigma, no Acordão n° 9303-014.091, j. 20 de junho de 2023, Relator Rosaldo Trevisan:

> RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. PROVA DOCUMENTAL. REGRAS DO PAF.
>
> Em observância ao comando expresso de ordem reconhecidamente legal estabelecido no art. 17 do Decreto n. 70.235/1972 (na redação dada pela Lei n. 9.532/1997), não deve ser conhecido o recurso no que se refere a matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de recurso voluntário, restando preclusa a alegação. O mesmo Decreto n. 70.235/1972 (que rege o processo administrativo fiscal - PAF), em seu art. 16, § 4o, estabelece casos excepcionais de aceitação de provas documentais após a impugnação.

Cito trecho do voto condutor como razões de decidir:

> Assim, não se pode conhecer da matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de Recurso Voluntário, por disposição expressa do art. 17 do Decreto n.

DOCUMENTO VALIDADO

> 70.235/1972, na redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997, e que não pode ser afastada administrativamente, a não ser nos casos em que tenha sido revogada por norma posterior (o que não se alega nos presentes autos), ou seja reconhecida em caráter vinculante como inconstitucional (circunstância que também não ocorre no presente caso).
>
> Com todo o respeito à decisão tomada no paradigma, se fosse o escopo do comando do art. 17 do Decreto 70.235/1972, nas redações anteriores ou naquela dada pela Lei 9.532/1997, tratar como completamente impugnado um lançamento pela simples existência de impugnação (e não de impugnação específica em relação a determinada matéria), não nos parece que a redação devesse ser a que consta na norma de ordem legal que rege o processo administrativo fiscal: "Considerar-se-á não impugnada **a matéria** que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante" (*grifo nosso*).
>
> A nosso ver, admitir que uma impugnação que apenas mencione que o lançamento é improcedente, com um ou dois argumentos, possa ser complementada com argumentos adicionais específicos na segunda instância administrativa, parece afrontar (e não cumprir) o texto do referido art. 17.
>
> Veja-se que, no que se refere a prova (e não à inovação argumentativa), o próprio Decreto 70.235/1972, em seu art. 16, § 4°, admitiu a produção após a decisão de primeira instância apenas em casos excepcionais ali relacionados, absolutamente atrelados à busca da verdade material, que é composta pelo dever de investigação da Administração Tributária somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.
>
> O que se tem, no presente caso, é a inércia de uma das partes, que apresenta apenas em sede recursal determinado argumento, que contraria seus próprios registros contábeis e fiscais, buscando manifestação do CARF, com supressão de instância.

Consequentemente, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte neste tópico.

<u>Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente</u>

Esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nega o crédito de frete de produtos acabados por não se enquadrar no inciso II do art. 3° das leis de regência, já que não se subsome ao conceito de insumo, tampouco no inciso IX do mesmo art. 3°, pois não compõe a operação de venda. Nesse sentido:

> TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.
>
> (Acórdão n° 9303-014.425, j. 17/10/2023, Relatora Liziane Angelotti Meira).
>
> DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.
>
> 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 da mesma empresa.
>
> (Acórdão n° 9303-015.019, j. 09/04/2024, Relator Rosaldo Trevisan).

Assim, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, do STJ, não cabe o creditamento como insumo, posto que o ciclo de produção já se encerrou.

E o STJ não reconhece o direito ao crédito de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, a exemplo do acórdão AgInt no REsp n° 1.978.258/RJ, relatora ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23 de maio de 2022 e publicado no *DJe* de 25 de maio de 2022:

> III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

No mesmo sentido figuram os seguintes acórdãos da Corte Superior: AgInt no AREsp 848.573; AgInt no AREsp 874.800; AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS; AgRg no REsp 1.386.141 e AgRg no REsp 1.515.478/RS.

Dessa forma, em relação ao frete de produtos acabados, as razões pela negativa do direito ao crédito são assim sintetizadas:

(i) Esses dispêndios não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda (são realizadas após o término do processo produtivo), afastando-se o fundamento no inciso II, do art. 3°, das Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003.

(ii) Não passam pelo teste da subtração proposto no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, ou seja, não são dispêndios cuja subtração impossibilite a prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. A retirada do “frete de produtos acabados” não impossibilita a produção do bem pela empresa, logo não se aplica o inciso II.

DOCUMENTO VALIDADO

(iii) Não se referem à operação de venda de mercadorias, porque o produto não foi vendido, afastando-se o fundamento no inciso IX, do art. 3° e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

(iv) Não há previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados.

(v) Há jurisprudência pacífica do STJ que não reconhece o direito ao crédito de frete de produto acabado.

Dessa forma, voto por negar provimento ao recurso Especial neste tópico.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto às matérias relacionadas ao fim específico de exportação e ônus da prova e, no mérito, dar-lhe provimento. E, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte apenas no que se refere a "fundamentos de defesa que não foram aventados em primeira instância", "glosa de créditos relativos à exportação" e "fretes de produtos acabados entre estabelecimentos" e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

DOCUMENTO VALIDADO