



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721877/2011-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.733 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente BRF S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

SUSPENSÃO. CONTRIBUIÇÃO. NOTA FISCAL. DESTAQUE. PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

Independentemente de destaque na nota fiscal, a suspensão da cobrança da contribuição é obrigatória, nas operações comerciais de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à pallets e produtos de desinfecção e limpeza do setor de processamento/industrialização dos produtos alimentícios e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-009.733 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11516.721877/2011-13

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto tempestivamente pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 3302-003.606, de 20/02/2017, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita, na íntegra, abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real (art. 9º, III, da Lei 10.925/2004).

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. INSUMOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DEFINIDO SEGUNDO O TIPO DA MERCADORIA PRODUZIDA. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial de produção de bens de origem animal destinados à alimentação humana ou animal, especificado no § 3º, I, do art. 8º da Lei 10.925/2004, independentemente da natureza do insumo agropecuário, tem o direito de apropriar-se do crédito do presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculado pelo percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, a ser aplicado sobre o custo de aquisição do insumo utilizado no processo de produção.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, faz-se necessário a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS A EMPRESAS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

No âmbito do regime não cumulativo das Contribuições para o PIS e da Cofins, a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições devidas e seus consectários legais, no caso de venda (com fins específicos de exportação) a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da isenção no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias.

Intimado daquele acórdão, o contribuinte apresentou recurso especial, suscitando divergências, quanto ao conceito de insumos, em relação a outras decisões do CARF, para fins de aproveitamento de créditos sobre as seguintes matérias: 1) custos/despesas incorridos com *pallets* de madeira; 2) crédito integral dos insumos adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão das contribuições por ser agroindústria; 3) crédito por aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero; 4) crédito para os produtos de desinfecção e limpeza; e, 5) não reconhecimento das receitas como de exportação.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 1812-e/1818-e, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção admitiu, em parte, o recurso especial, dando-lhe seguimento apenas, quanto aos itens 1) créditos sobre os custos/despesas incorridos com *pallets* de madeira; 4) créditos sobre os custos/despesas com produtos de desinfecção e limpeza; e, 5) não reconhecimento das receitas como de exportação.

Inconformado com a admissão parcial, interpôs agravo visando o seguimento em todas as matérias. Contudo, analisados o agravo, a Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) acolheu-o apenas e tão somente quanto à matéria "***Necessidade de destaque na fiscal para definir a existência de suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004***".

Em seu recurso especial, em relação ao direito de créditos sobre os *pallets* e sobre os produtos de desinfecção e de limpeza, o contribuinte defendeu o conceito de insumos ampliado, de modo a contemplar os custos e despesas que são necessários para a obtenção das suas receitas e que contribuam direta e indiretamente para o desenvolvimento de suas atividades. Já em relação ao não reconhecimento das receitas como de exportação, alegou que não há necessidade de remessa das mercadorias adquiridas com o fim específico, para recintos alfandegados, ainda que tais mercadorias não tenham sido enviadas diretamente para embarque no porto marítimo. Quanto à necessidade de destaque na nota fiscal, informando a suspensão da contribuição, alegou que é imprescindível o destaque, na respectiva nota fiscal de compra dos insumos, de que a venda foi efetuada com a suspensão da contribuição.

Intimada da admissibilidade parcial do recurso especial do contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, requerendo o seu desprovimento e a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso especial do contribuinte atende ao pressuposto de admissibilidade e deve ser conhecido.

1) Reconhecimento das receitas como exportação.

Levando-se em conta que esta matéria foi objeto de vários outros processos desse mesmo contribuinte, adoto como razões de decidir o voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido nos autos do processo administrativo nº 11516.721881/2011-73, reproduzido, a seguir:

DA GLOSA DAS RECEITAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

De acordo com referida Informação Fiscal, a autoridade fiscal apurou que a recorrente não havia registrado operação de exportação no Siscomex o ano de 2008 e que grande parte das vendas com fim específico de exportação, realizadas com CFOP 5501/6501, não cumpriram os requisitos da legislação de regência, porque as mercadorias eram entregues em recintos não alfandegados de uso público. A autoridade fiscal ainda informou que:

Em verdade, era a Perdigão Agroindustrial S/A, em seu próprio nome, que “estufava” os contêineres e realizava as exportações. Dessarte, as vendas da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda. para a Perdigão agroindustrial S/A eram vendas normais no mercado interno.

Em decorrência dessa constatação, a autoridade procedeu a reclassificação das referidas vendas do grupo das receitas de exportação para o das receitas de vendas tributadas no mercado interno, bem como procedeu o recálculo das proporções entre os valores das receitas de vendas no mercado interno (tributadas e não tributadas) e das receitas de exportação, para fim de determinação do novo percentual de rateio dos créditos das referidas contribuições, passíveis de ressarcimento e compensação, nos termos da legislação vigente.

A relação das notas fiscais glosadas, emitidas pela recorrente em nome da exportadora Perdigão Agroindustrial S/A., encontram-se discriminadas na Planilha denominada “Listagem de locais de entrega das vendas com fim específico de exportação fornecida pelo contribuinte e formatada pela fiscalização”, colacionada aos autos, em que, além de outras, consta a informação do local onde foram armazenados os produtos remetidos pela recorrente.

Assim, fica demonstrado que o motivo da glosa em apreço foi a descaracterização da receita de venda com fim específico de exportação em razão do descumprimento dos requisitos estabelecido para o referido regime de isenção.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que a não incidência (desonerações) das referidas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, estabelecida nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se tratava de hipótese de isenção, mas de imunidade tributária objetiva, prevista no art.

149, § 2, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que objetivava “desonerar receitas vinculadas (direta ou indiretamente) à exportação”.

Além de ser matéria estranha ao motivo da glosa em apreço, para a recorrente não existe diferença entre a imunidade tributária da operação de exportação, estabelecida no art. 149, § 2, I, da CF/1988, a isenção das operações de “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, previstas no art. 5º17, III, da Lei 10.637/2002 e no art. 6º18, III, da Lei 10.833/2002, respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do regime de incidência não cumulativa.

No caso, diferentemente do regime de imunidade tributária das operações de exportação, o regime de isenção em comento está condicionado a que a venda seja feita (i) a empresa comercial exportadora e (ii) para o fim específico de exportação. Logo, trata-se matéria regulada por lei, cuja análise de compatibilidade com a CF/1988 é expressamente vedada aos integrantes deste Conselho pelo art. 26A do Decreto 70.235/1972. Assim, uma vez demonstrada a possibilidade de afastamento, passa-se a analisar o significa e alcance dos preceitos legais que disciplinam o assunto.

No ordenamento jurídico do País, existem duas espécies de empresas comerciais exportadoras: (i) a empresa comercial exportadora comum, constituída de acordo com a legislação comum (Código Civil e legislação esparsa) e registrada como exportadora no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secex e (ii) a trading company (ou ECE), constituída na forma do art. 2º19 do Decreto-lei 1.248/1972.

Enquanto que as vendas com o fim específico de exportação devem os requisitos estabelecidos no parágrafo único do art. 1º Decreto-lei 1.248/1972, a seguir transcrito:

Art.1º 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; b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento. (grifos não originais)

Na exportação, o regime de entreposto aduaneiro, que compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário, encontra-se definido no art 10 do Decreto-lei nº 1.455/1976, a seguir reproduzido:

Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário e permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação, em local alfandegado: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

I - de uso público, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

II - de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar da modalidade de regime extraordinário. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

§ 1º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma

prevista pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

O entreposto aduaneiro na exportação encontra-se regulamentado nos arts. 410 a 415 do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009 RA/ 2009), dos quais, pela pertinência, transcreve-se os arts. 410 e 411 a seguir:

Art. 410. O regime especial de entreposto aduaneiro na exportação é o que permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, caput, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 69).

Art. 411. O entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regime comum e extraordinário (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, caput, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 69).

§ 1º Na modalidade de regime comum, permite-se a armazenagem de mercadorias em recinto de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos federais (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, caput, inciso I, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 69). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º 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 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, inciso II, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 69).

§ 3º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista no art. 229, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, §1º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 69).

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido pela autoridade aduaneira, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 69).

Com base nos referidos comandos normativos, infere-se que as vendas com fim específico de exportação, para serem beneficiadas com a isenção das referidas contribuições e integrarem a receita de exportação, para fim rateio do crédito apropriado, depende do cumprimento dos seguintes requisitos: a) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum ou extraordinário, nas vendas para trading companies; e b) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum, nas vendas para demais comerciais exportadoras comum.

Assim, quer os produtos sejam vendidos a trading companies, quer o sejam vendidos a empresas exportadoras comuns, para usufruir os benefícios fiscais de incentivo à exportação, o produtor-vendedor de remetê-los diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa adquirente, ou para depósito alfandegado de uso público ou privativo (neste último caso, se a venda foi para trading company).

A única exceção à exigência de armazenamento em local não alfandegado, encontra-se prevista no art. 411, § 4º, do RA/2009. Porém, ela se aplica apenas às vendas realizadas à trading company e para “as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido pela autoridade aduaneira”, situação que não se vislumbra no caso em apreço, em que a adquirente dos produtos fora uma empresa comercial exportadora comum.

Dessa forma, para que as vendas fossem consideradas com fim específico de exportação, a remessa das mercadorias deveriam ter sido realizadas sob a forma de (i) embarque direto para o exterior ou (ii) armazenagem das mercadorias em recinto alfandegado de uso público sob regime de entreposto aduaneiro comum.

Nos presentes autos, inexistente controvérsia quanto ao fato de que a recorrente não cumpriu nenhum dos dois requisitos. De fato, a própria recorrente reconheceu que, o caso concreto envolvia a venda com fim específico de exportação da recorrente (Perdigão Agroindustrial Mato Grosso S/A.) para a Perdigão Agroindustrial S/A., “a qual, após estufar contêineres, realiza a exportação dentro do prazo de 180 dias do recebimento dos produtos.”

Para a recorrente, a fiscalização se apegou a formalismo desnecessário (desproporcional), ao descaracterizar as vendas com fim específico exportação e reenquadrá-las como vendas normais no mercado interno, “na medida em que os fatos confirmam claramente que houve uma exportação, atingindo claramente a finalidade normativa, desde a Constituição Federal até as demais legislações”.

Com a devida vênia, diferentemente da recorrente, entende-se que as formalidades estabelecidas na referida legislação não são desnecessárias e tampouco desproporcional. Deveras, tais requisitos visam assegurar o controle da utilização do regime de isenção e dos benefícios fiscais de incentivo à exportação, especificamente, para evitar que haja utilização da isenção e utilização em duplicidade dos correspondentes benefícios fiscais.

Também não procede a alegação da recorrente de que o suposto descumprimento da exigência do depósito da mercadoria em armazém alfandegado não se dera por mera liberalidade sua, mas em razão da falta de estrutura do próprio Estado, uma vez que, diante da quantidade de produtos exportados pela recorrente, a Receita Federal não tinha locais suficientes. A uma, porque não há provas do alegado. A duas, porque parte das mercadorias foram depositadas em depósito alfandegado, o que não justifica que as demais não o tenham.

A recorrente alegou ainda que a responsabilidade e a culpa por esta “mera irregularidade” não podia ser-lhe imputada, mas a pessoa jurídica adquirente dos produtos. Sem razão a recorrente. Ora, se cabia a recorrente o cumprimento da exigência legal, para que a venda por ela realizada fosse caracterizada com fim específico de exportação, logo somente se a operação tivesse sido feita de acordo com os requisitos legais, certamente, ela deixaria de ser a responsável por quaisquer créditos tributários decorrentes de tais operações, mesmo que a exportação eventualmente não fosse efetivada pela adquirente/exportadora. Porém, no caso em tela, não foi o que aconteceu, conforme anteriormente demonstrado.

Por todas essas razões, deve ser mantida integralmente a glosa do valor da receita das vendas com fim específico de exportação.

2) Necessidade de destaque na fiscal para definir a existência de suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 – crédito de insumos com suspensão.

Com relação a esta matéria, adoto o mesmo voto que proferi nos autos do processo administrativo n.º 11516.721881/2011-73, acórdão n.º 9303-009.310, datado de 14/08/2019, desse mesmo contribuinte, reproduzido a seguir:

Crédito de insumos com suspensão O recolhimento de tributo indevido por parte de um fornecedor não pode gerar um crédito não previsto na legislação para terceiros. Trata-se de situação que deve ser resolvida entre os particulares, sem imputar ao Estado o ônus de ressarcir terceiros.

Nesse sentido, a conclusão do relator do voto vencedor do acórdão recorrido me parece irreprochável:

Assim, resta demonstrado que a venda com suspensão constitui direito do vendedor, quando presente as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar. Assim, se tal operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor, essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito normal (integral) das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos mencionados comandos normativos. No caso, se houve pagamento de contribuição indevida, em tese, o direito de repetir o indébito pertencente à pessoa jurídica vendedora. Entretanto, **por falta de amparo legal, essa circunstância não assegura à pessoa jurídica compradora o direito de apropriar-se do crédito normal (integral) das contribuições.**

(Negritei.)

Nesse passo, há que manter o acórdão recorrido também em relação a essa matéria.

Em face do exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas quanto à pallets e produtos de desinfecção e limpeza do setor de processamento/industrialização dos produtos alimentícios e, no mérito, na parte conhecida, DOU-LHE PROVIMENTO

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas