



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.720473/2011-43
RESOLUÇÃO	3402-004.184 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FIBRIA CELULOSE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem: **(i)** intime a Recorrente a comprovar, por meio de demonstrações contábeis, laudos periciais e demais meios necessários, a efetividade das exportações decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação/trading companies; **(ii)** apure o valor das receitas de exportação, inclusive aquelas decorrentes de exportação indireta (via Trading), para que, se for o caso, sejam devidamente consideradas no cálculo do rateio; **(iii)** elabore relatório conclusivo com a manifestação sobre as comprovações e apurações indicadas nos Itens “i” e “ii”; **(vi)** intime a Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias. Concluída a diligência, com ou sem manifestação da Recorrente, retornem os autos a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Márcio Jose Pinto Ribeiro (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Márcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-002.605**, proferido em sessão de julgamento realizada em 28 de janeiro de 2015, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência ou perícia não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.

As despesas com inspeção e movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não cumulatividade.

CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO.

É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria, ainda que sejam classificáveis no ativo permanente.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO. BENS PASSIVEIS DE ATIVAÇÃO.

Não há direito à tomada de créditos sobre o custo de aquisição de bens ou serviços empregados na manutenção de bens passíveis de ativação que não guardem estreita relação de pertinência e essencialidade com a fase agrícola.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO.

Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Na determinação dos créditos da não cumulatividade passíveis de ressarcimento, o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno, reconhecendo as receitas de exportação apuradas na data de embarque das mercadorias.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. REINTRODUÇÃO NA CADEIA DE PRODUÇÃO. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Apesar dos combustíveis estarem sujeitos a tributação concentrada (incidência monofásica), sendo eles tributados pelo fabricante ou importador, ao serem empregados no processo produtivo são reintroduzidos na cadeia fabril, passando a ostentarem a natureza de insumos para os fins dos incisos II, dos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, os quais concedem expressamente o direito ao crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator e do redator designado, que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros João Carlos Cassuli Júnior, quanto ao aproveitamento extemporâneo de créditos e quanto ao frete de produtos acabados, Alexandre Kern e Aparecida Martins de Paula, quanto ao aproveitamento de créditos sobre gastos com combustíveis. Designado o Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior para redigir o voto vencedor quanto aos créditos sobre combustíveis.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado apreciasse os argumentos de omissão sobre as seguintes matérias:

- Omissão Quanto às Vendas com Fim Específico de Exportação;
- Omissão, Obscuridade e Contradição Quanto ao Critério de Imputação Temporal dos Créditos da Contribuição ao PIS;
- Omissão e Contradição Relativamente aos Créditos Sobre Fretes na Aquisição de Bens que compõem o Ativo Imobilizado;
- Contradição ou Obscuridade Quanto aos Créditos Sobre os Serviços de Movimentação de Insumos na Área Industrial;
- Omissão ou Obscuridade a Respeito dos Créditos Sobre Certos Dispendios que Não Foram Mencionados de Forma Expressa na r. Decisão.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, a Contribuinte foi cientificada do acórdão embargado 30/04/2021, conforme Termo de Ciência por Decurso de Prazo à fl. 7.520, protocolando os Embargos em 07/05/2021, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 7.522, ou seja, no prazo de 5 (cinco) dias de sua ciência, em conformidade com o que dispõe o § 1º do art. 116 do RICARF/2023.

Portanto, são tempestivos os embargos interpostos, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Da Omissão Quanto às Vendas com Fim Específico de Exportação e Possibilidade do Cômputo das Receitas Exportações Indiretas como Receitas de Exportação para Fins de Rateio dos Créditos da Contribuição ao PIS

A Embargante sustenta que a decisão não teria apreciado a matéria relativa à possibilidade de inclusão, entre as receitas de exportação, das vendas para empresas de *trading*, com fim específico de exportação. Reproduzem-se os excertos dos Embargos:

Fl. 7.525:

3. Possível omissão acerca da possibilidade do cômputo das receitas de exportações indiretas como receitas de exportação para fins de rateio dos créditos da contribuição ao PIS. Uma parte das glosas discutidas nos autos decorreu da revisão, pelo Fisco, do índice de rateio proporcional dos créditos da contribuição ao PIS, sob o argumento de que “o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, conforme o artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002” (fl. 6050).

Fl. 7.527:

Contudo, a r. decisão não abordou a questão mais importante para o dimensionamento da controvérsia delimitada nos autos: as receitas auferidas nas vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, com fim específico de exportação, podem ser consideradas receitas de exportação, para fins de rateio dos créditos?

Como observado em Despacho de Admissibilidade, a matéria está presente no Recurso Voluntário:

Fl. 6.894:

Utilizando-se da referida norma infra legal, e citando a IN SRF 243, de 11/11/2002, em seu artigo 22, inciso I, afirma o acórdão recorrido que a receita de vendas de exportação de bens e serviços deve ser reconhecida quando do embarque da mercadoria para o exterior, e será determinada pela conversão em reais pela taxa de câmbio vigente naquele momento.

Ocorre D. Julgadores, que quanto a isso não há discussão. O que disse a DRJ não é fato controvertido nos autos e não foi fundamento de contestação no despacho decisório.

A lide é o que tem que ser decidido nos presentes autos é: A receita decorrente de exportação indireta (venda no mercado interno para trading, com fim específico de exportação) deve ser contabilizada como receita de exportação para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, ou apenas devem ser considerados os valores constantes do SISCOMEX?

Com isso, tem razão a Embargante ao apontar a omissão e pedir para que seja esclarecido se as receitas auferidas nas vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras devem compor as receitas de exportação para fins de cálculo do rateio proporcional de créditos.

Igualmente foi questionado em Embargos de Declaração sobre a possibilidade do cômputo das receitas exportações indiretas como receitas de exportação para fins de rateio dos respectivos créditos.

Vejamos os excertos mencionados no Despacho de Admissibilidade:

Fl. 7.525:

Uma parte das glosas discutidas nos autos decorreu da revisão, pelo Fisco, do índice de rateio proporcional dos créditos da contribuição ao PIS, sob o argumento de que *“o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, conforme o artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002”* (fl. 6050).

De fato, o Sr. AFRFB procedeu a retificação da apuração realizada pela ora embargante, considerando como receitas de exportação somente os valores constantes do SISCOMEX, de acordo com as datas de embarque das mercadorias, tendo extraído tais dados do sistema DW-Aduaneiro.

Fl. 7.526:

Contudo, a r. decisão não abordou a questão mais importante para o dimensionamento da controvérsia delimitada nos autos: as receitas auferidas nas vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, com fim específico de exportação, podem ser consideradas receitas de exportação, para fins de rateio dos créditos?

Com razão à defesa sobre a configuração do vício de omissão.

De fato, no voto do Acórdão embargado não foi esclarecido se as receitas de vendas a comerciais exportadoras integram (ou não) o cálculo das receitas de exportação para rateio proporcional de créditos.

Com isso, passo à análise da alegação em referência:

2.1. Da Conversão do Julgamentos dos Embargos em Diligência

A Recorrente submete ao Colegiado o seguinte questionamento:

A receita decorrente de exportação indireta — caracterizada pela venda no mercado interno a empresas comerciais exportadoras (tradings) com fim específico de exportação — deve ser considerada como receita de exportação para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, ou apenas devem ser computados os valores constantes do SISCOMEX?

Da análise dos autos, verifica-se que a Fiscalização procedeu à alteração do índice de rateio proporcional dos créditos de PIS sobre custos e despesas comuns, considerando como receita de exportação apenas os valores registrados no SISCOMEX na data de embarque, o que fez com base no disposto no **ADI SRF nº 22/2002**, que estabelece:

Art. 1º Para fins de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se exportado para o exterior o bem que tenha saído do território nacional.

A Recorrente sustenta que o referido Ato Declaratório Interpretativo não se aplica ao regime não cumulativo do PIS, carece de fundamento legal e contraria as normas de apuração da contribuição. Além disso, aponta que tal interpretação afronta o § 3º do art. 6º, combinado com o § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os quais preveem o rateio com base nas **receitas auferidas**, independentemente do momento do embarque das mercadorias.

Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) entendeu que, sob o ponto de vista contábil, o reconhecimento da receita ocorre com a transferência da propriedade. No caso das exportações, essa transferência se dá no momento do embarque, sendo esse o marco para o registro contábil da receita — e não a data de emissão da nota fiscal, como defende a Recorrente. Diante disso, concluiu-se que, tratando-se de operação de exportação, a saída do bem do território nacional deve ser o parâmetro para apuração da receita, razão pela qual seriam mais adequados os dados do SISCOMEX, conforme disciplinado pelo ADI SRF nº 22/2002.

Em síntese, ao considerar exclusivamente as receitas vinculadas ao embarque registrado no SISCOMEX, a Autoridade Fiscal desconsidera as receitas oriundas de **exportações indiretas**, ou seja, das vendas internas realizadas a *tradings* com fim específico de exportação.

Importa destacar que existem **duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECEs)**, as quais não se diferenciam quanto aos incentivos fiscais aplicáveis. São elas:

- (i) Empresas detentoras do Certificado de Registro Especial, usualmente denominadas “*trading companies*”, regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248/1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e
- (ii) Empresas comerciais exportadoras que não possuem tal certificado, mas que estão regularmente constituídas conforme o Código Civil Brasileiro.

Esse entendimento está consolidado na **Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012**, cuja ementa dispõe:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 40 de 04 de Maio de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: A não incidência do PIS/Pasep de que trata o art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, se aplica a todas as empresas comerciais exportadoras que

adquirirem produtos com o fim específico de exportação. **Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.** Considera-se fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Se a venda for feita a comercial exportadora constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, também se considera fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos ao recinto de uso privativo de que trata o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002. **(sem destaque no texto original)**

Igualmente relevante é o disposto no **art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972**, que assim prevê:

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.

Assim delimitado o regime jurídico aplicável às empresas comerciais exportadoras, e considerando os fundamentos apresentados pela Recorrente — no sentido de que as receitas auferidas com vendas realizadas a tais empresas, quando destinadas ao fim específico de exportação, devem compor a base de cálculo da receita de exportação para fins de rateio proporcional de créditos — entende-se pertinente, **antes da apreciação de mérito**, a conversão do julgamento do recurso em **diligência**.

A diligência deve ser conduzida com o objetivo de que a Unidade Preparadora apure se as receitas oriundas das vendas às empresas comerciais exportadoras, desconsideradas pela Fiscalização, foram efetivamente destinadas à exportação, ou se se consumaram apenas como operações no mercado interno.

3. Conclusão

Considerando as razões deste voto, e nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011,

proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade Preparadora proceda às seguintes providências:

- (i) intime a Recorrente a comprovar, por meio de demonstrações contábeis, laudos periciais e demais meios necessários, a efetividade das exportações decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação/*trading companies*;
- (ii) apure o valor das receitas de exportação, inclusive aquelas decorrentes de exportação indireta (via *Trading*), para que, se for o caso, sejam devidamente consideradas no cálculo do rateio;
- (iii) elabore relatório conclusivo com a manifestação sobre as comprovações e apurações indicadas nos Itens “i” e “ii”;
- (iv) intime a Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem manifestação da Recorrente, retornem os autos a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

É a proposta de Resolução.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos