



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



**Processo nº** 16366.720111/2011-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.913 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Recorrente** WYNY DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA**

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

**PERCENTUAL DE RATEIO. EXPORTAÇÃO. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK**

As receitas de exportação efetuadas sob a utilização do regime aduaneiro especial de Drawback podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) para manter as receitas de exportações realizadas ao amparo do regime aduaneiro especial de Drawback no cálculo do critério de rateio, para determinação dos créditos passíveis de ressarcimento ou compensação. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, que negava provimento ao recurso neste ponto.; e (ii) para reverter as glosas sobre pallets e caixas de madeiras. Vencido o Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, que negava provimento ao recurso neste ponto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.911, de 23 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 16366.720109/2011-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.913 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16366.720111/2011-98

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte.

As informações completas sobre as razões que levaram a autoridade fiscal à concluir pelo reconhecimento parcial do direito creditório e conseqüente homologação parcial das compensações estão no Termo de Informação Fiscal.

Cientificada da decisão, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, na qual requereu que fosse reconhecido o crédito no montante pleiteado no pedido de ressarcimento e homologadas integralmente as compensações efetuadas.

Ato contínuo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela procedência em parte da manifestação de inconformidade do Contribuinte.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento parcial do seu direito creditório.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Quanto às receitas de exportações realizadas ao amparo do regime aduaneiro especial de Drawback, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma expresso no voto vencedor.

Divergi do i. Relator quanto à exclusão das receitas de exportação vinculadas ao regime de drawback do cálculo do rateio proporcional.

Os fundamentos para a divergência são simples e dispensam maiores discussões. Em verdade, inexistente previsão legal para a exclusão de receitas de exportação do cálculo do rateio em virtude de serem decorrentes de regime aduaneiro especial.

O método do rateio proporcional é previsto pela Lei n.º 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente, para o caso concreto, entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total:

“Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, **o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:**

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

**II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

[...]

Art. 6º A COFINS incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - **dedução** do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

**§3º O disposto nos §§1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**”

Simplificando o texto normativo: Os créditos devem ser rateados de acordo com o regime e tipo de receita que se vinculam. Quanto ao regime, cumulativo ou não-cumulativo, não cabe aqui discutir, visto que o presente caso trata apenas de créditos não cumulativos.

Portanto, resta apreciar o rateio relativo ao tipo de receita.

Atualmente, após a previsão de ressarcimento também dos créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno<sup>1</sup>, o rateio proporcional relacionado ao tipo de receita ganhou contornos definitivos, sendo realizado entre as seguintes receitas:

---

<sup>1</sup> Lei n.º 11.116/2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Receitas Tributadas no Mercado Interno (Créditos básicos da não cumulatividade, não são passíveis de ressarcimento ou compensação, apenas dedutíveis com os débitos apurados no período);

Receitas Não Tributadas no Mercado Interno (Créditos básicos da não cumulatividade, passíveis de ressarcimento e/ou compensação após a previsão do art. 16 da Lei nº 11.116/2005);

Receitas de Exportação (Créditos básicos da não cumulatividade passíveis de ressarcimento e/ou compensação nos termos do art. 6º, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003).

Portanto, o que define o tipo de crédito a ser tomado é a vinculação da aquisição (ou, para facilitar o entendimento, a grosso modo, do insumo) ao tipo de receita ao qual o bem será aplicado.

Dessa forma, se um mesmo insumo<sup>2</sup> é utilizado tanto na obtenção de receitas tributadas no mercado interno, não tributadas no mercado interno e de exportação, o crédito relacionado a esta aquisição será rateado de acordo com o percentual que cada uma dessas receitas reflete na receita bruta total do contribuinte.

A título de exemplo, caso um contribuinte realize a aquisição de um insumo hipotético, **com direito ao desconto de crédito não cumulativo**, no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais), e este insumo seja utilizado na obtenção dos três tipos de receita, é necessário proporcionalizar o crédito obtido de acordo com o total das receitas informadas em sua escrituração.

Ilustrando o exemplo:

**Receitas:**

Receitas Tributada do Mercado Interno: R\$ 1.000.000,00 (10% da RBT)

Receita Não Tributada no Mercado Interno: R\$ 3.000.000,00 (30% da RBT)

Receita de Exportação: R\$ 6.000.000,00 (60% da RBT)

-----  
Receita Bruta Total: R\$ 10.000.000,00

Aquisição realizada:

Insumo X: R\$ 1.000,00

Crédito Cofins = R\$1.000,00 \* 7,6% = R\$ 76,00

-----  
Rateio Proporcional:

Crédito Vinculado a Receitas Tributadas no Mercado Interno (101): R\$ 7,6

Crédito Vinculado a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno (201): R\$ 22,8

Crédito Vinculado a Receitas de Exportação (301): R\$ 45,6

-----  
Ocorre que, não necessariamente todas as aquisições participam da obtenção de todos os tipos de receita. Eventualmente, uma aquisição será especificamente vinculada a um ou mais determinados tipos de receita.

Esta vinculação é realizada no momento da escrituração do bem adquirido, através do Código de Situação Tributária – CST especificados na Tabela III do Manual EFD Contribuições.

Exemplificativamente:

**“TABELA III**

<sup>2</sup> Ou qualquer outra hipótese de aquisição com direito a crédito.

**CÓDIGO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE À COFINS (CST-COFINS)**

[...]

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>
50	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno
51	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Não-Tributada no Mercado Interno
52	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação
53	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno
54	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas no Mercado Interno e de Exportação
55	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e de Exportação
56	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação

[...]

Como se pode notar, a determinação do crédito a ser tomado é realizado no momento da aquisição, bastando apenas ao contribuinte informar (e provar, se necessário) que as aquisições estão vinculadas aos tipos de receita informados em CST.

No caso em tela, observa-se que a fiscalização impediu o desconto de créditos vinculados a receita de exportação não em virtude da vinculação do bem à receita, mas pelo fato das receitas obtidas serem decorrentes de regime especial de drawback, o que não encontra previsão normativa, já que não deixaram de ser efetivamente receita de exportação ou receita bruta.

Portanto, sendo as receitas relacionadas ao regime de drawback classificadas como receitas de exportação e receita bruta, é legítima a sua inclusão no cômputo do rateio proporcional tanto no numerado (Receita de Exportação), como no denominador (Receita Bruta Total), visto não existir qualquer impedimento para esta inclusão.

Pela forma clara que descreveu, me utilizo de trecho do Manual do EFD-Contribuições<sup>3</sup>:

**“Considerações sobre a Receita Bruta – Disposições da Lei nº 12.973/2014:**

Conforme as disposições da Lei nº 12.973/2014, para fins de informação da receita bruta mensal, neste registro, deve considerar as receitas tipificadas nos incisos I a IV do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76), abaixo transcrito.

<sup>3</sup> Guia Prático da EFD Contribuições - Versão 1.35 - Disponível em [sped.gov.br](http://sped.gov.br).

“Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

Em relação aos períodos de apuração anteriores ao da Lei nº 12.973, de 2014, a receita bruta para as pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreendia a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia (comissões pela intermediação de negócios).

Em relação aos períodos de apuração anteriores ao da Lei nº 12.973, de 2014, a receita bruta para as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo, considera-se como Receita Bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

Assim, de acordo com a legislação tributária e os princípios contábeis básicos, as receitas diversas que não sejam decorrentes da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma ser consideradas para fins de rateio no registro “0111”.

A título exemplificativo, uma empresa que tenha por objeto social a fabricação de bens (indústria) ou a revenda de bens (comércio), não devem considerar como receita bruta, para fins de rateio, por não serem classificadas como tal, entre outras:

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não, de aluguéis de bens móveis e imóveis, etc.;
- de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.”

Conforme se observa da clara explicação acima, somente são excluídas do rateio proporcional aquelas receitas auferidas que não se enquadrem no conceito de receita bruta, decorrente da venda de bens e serviços pelo contribuinte, inexistindo qualquer determinação para a exclusão quando se relacionarem a regimes especiais diversos.

Portanto, devem ser as receitas de exportação decorrentes de drawback incluídas no cálculo do rateio proporcional, devendo ser dado provimento ao recurso neste ponto.

Quanto às glosas sobre pallets e caixas de madeiras, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma, consignado no voto do relator do processo paradigma.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Trata o processo de pedido de ressarcimento de PIS não cumulativo, atrelado a pedidos de compensações (Perdcomps), no valor de R\$ 65.782,22, referente ao 4º trimestre/2008, homologado parcialmente pela Autoridade Tributária, no montante de

R\$ 52.165,85, uma vez que se identificou a apropriação indevida de créditos decorrentes de: i) impossibilidade de apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos comuns vinculados à receita de exportação no caso de Drawback; ii) utilização de critério de rateio para determinação dos créditos a serem ressarcidos com a utilização indevida das exportações realizadas ao amparo do regime aduaneiro especial (drawback) e iii) glosa de créditos calculados na aquisição de “pallets de madeira” e “caixas de madeira” por não se enquadrarem no conceito de insumo da atividade produtiva.

Para esta instância administrativa restaram as discussões referentes às glosas subsistentes constantes dos itens (ii) e (iii). Quanto ao item (i), no acórdão recorrido, considerou-se ser possível a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos comuns vinculados à receita de exportação no caso de Drawback que não estavam ao abrigo da suspensão.

Feitas essas breves considerações para facilitar a compreensão das matérias em debate, passa-se à análise dos créditos glosados subsistentes em seus argumentos de mérito.

### **Da Apuração Dos Novos Percentuais De Receita De Exportação**

Neste tópico, informa a Autoridade Fiscal que, para efeito de se calcular a proporção ou rateio entre os créditos sobre aquisição de insumos aplicados na produção de bens destinados à exportação e aqueles destinados ao mercado interno, as receitas de exportação promovidas com “Drawback” foram não só separadas (excluídas) das demais receitas de exportações, como também foram excluídas da composição da Receita Bruta Total, permanecendo apenas as demais receitas de exportação e do mercado interno nos cálculos, vez que as aquisições de mercadorias (insumos) com “Drawback” já haviam sido excluídas pela interessada por causa da suspensão a que estavam sujeitas.

Justifica a Autoridade Fiscal que o procedimento em questão foi adotado em virtude da empresa mesmo tendo deixado de incluir tais aquisições como passíveis de crédito em seus DACONs considerar no total das receitas de exportações as saídas de mercadorias com “Drawback”, o que acarreta distorção quando da apuração da relação percentual. Se as aquisições de mercadorias com suspensão das contribuições em virtude do regime aduaneiro especial já haviam sido excluídas do valor das demais aquisições com direito a crédito, as exportações correspondentes a essas mercadorias, realizadas com “Drawback”, não podem ser somadas às demais receitas de exportação para fins de apuração dos percentuais de rateio, sob pena de se aumentar indevidamente o percentual das receitas de exportação em detrimento das demais e, como consequência, aumentar o montante de créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

A Recorrente, por sua vez, afirma que, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, quando o legislador disciplinou o critério de rateio proporcional estabelecendo que a proporção deve ser feita entre a receita bruta total e a receita de exportação, não discriminou se a receita de exportação seria a exportação com ou sem o regime aduaneiro de Drawback. Entretanto, observa-se que ainda assim a Autoridade Administrativa responsável pela análise dos pedidos de Ressarcimento da Contribuinte, bem como a Autoridade Julgadora, ao proferir o acórdão recorrido, optaram por inovar ao segregar as operações com “Drawback” e sem “Drawback”, apurando assim novos percentuais de receitas de exportação, à margem de qualquer norma tributária, seja ela legal ou infralegal.

Conclui a Recorrente ressaltando que a modificação do percentual de receita de exportação implica em **indevida redução do montante do crédito a ser ressarcido, vinculado às receitas de exportação**, o qual foi redistribuído para os demais créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno, como se extrai do acórdão recorrido.

Sem razão à Recorrente.

Como se sabe, no regime de Drawback a aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para fabricação ou

incorporação em produto a ser exportado se dá com a suspensão dos tributos, nos termos estabelecidos no art.12, da Lei nº11.945/2009 ([Conversão da Medida Provisória nº 451, de 2008](#)), *in verbis*:

Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, **de mercadoria** para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1o As suspensões de que trata o caput deste artigo:

I - aplicam-se também à aquisição no mercado interno ou à importação **de mercadorias** para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;

**II - não alcançam as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III a IX do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004.**

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação. (Incluído pela Lei nº 12.058, de 2009)

§ 2o Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 12.058, de 2009)

§ 3o A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

(negritos nossos)

Desta feita, mercadorias adquiridas para fabricação ou incorporação em produto a ser exportado pelo regime especial aduaneiro de Drawback não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito das contribuições ao PIS e a COFINS, por estar prevista suspensão no pagamento das contribuições nessas operações.

O método de rateio, previsto no art.3º, §§ 8º e 9º das Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), deve ser aplicado nas hipóteses em que existam insumos adquiridos tributados pelas contribuições que sejam vinculados de forma comum às receitas de exportação e às do mercado interno.

Embora as Receitas provenientes do regime especial de Drawback também sejam de exportação, os insumos relacionados com a produção desses produtos exportados sob esse regime não foram onerados pelas Contribuições, como ressaltado acima, o que justifica, logicamente, a sua exclusão no critério de rateio, sob pena de serem reconhecidos créditos ligados à exportação em montante maior que o devido.

Nesse sentido, tem sido a jurisprudência do CARF na análise de casos semelhantes envolvendo receitas obtidas de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação:

#### PERCENTUAL DE RATEIO. EXPORTAÇÃO.

Mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

(Acórdão nº3302-010.971, sessão de 26 de maio de 2021, relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud)

**RATEIO PROPORCIONAL. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A empresa que adquire bens com fim específico de exportação atua como uma intermediária, como uma comercial exportadora, sendo a remessa do produto ao exterior uma atividade que não é passível de tributação, nem mesmo de apuração de créditos de PIS e COFINS. A receita de exportação, nesta hipótese, é do fornecedor de quem se adquiriu a mercadoria com fim específico de exportação. Não se trata de receita de exportação de quem adquiriu o produto nesta modalidade de operação, não sendo possível compor as receitas totais de exportação para fins de cálculo dos créditos pelo método do rateio proporcional.

(Acórdão nº3301-008.876, sessão de 23 de setembro de 202, relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)

Também não socorre a Recorrente o citado art.17 da Lei nº11.033/2004 pois ele não traz nenhuma hipótese nova de creditamento, mas apenas esclarece que os créditos (já previstos em lei) serão mantidos nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS /PASEP e da COFINS. Nesse sentido, se existe vedação legal expressa para apuração de apropriação de créditos na venda de insumos destinados à fabricação de produtos destinados à exportação no regime aduaneiro especial de Drawback, logicamente, não existe crédito a ser mantido e a receita decorrente desse regime aduaneiro especial não deve entrar no critério de rateio.

Dessa forma deve ser mantido o critério de rateio adotado pela Autoridade Fiscal.

**Dos Créditos Pleiteados de "Pallets De Madeira" E "Caixas De Madeira"**

Explica a Recorrente que a Fiscalização glosou créditos de aquisições de pallets e caixas de madeira, cuja utilização se dá nas seguintes etapas do seu processo produtivo:

- (i) industrialização (emprego para movimentar as matérias primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados);
- (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizados no processo fabril;
- (iii) armazenagem de produto industrializado a ser comercializado;
- (iv) armazenagem durante o ciclo de industrialização;
- (v) Armazenagem na operação de venda/exportação.

Ainda ressalta que os pallets e caixas de madeira também são utilizados como material de embalagem/armazenagem, nos casos de exportação são enviados juntamente com a mercadoria e não retornam ao estabelecimento da Contribuinte/Recorrente, tratando-se pois de custo necessário e suportado integral e exclusivamente pela industrial/vendedora.

Conclui afirmando que os “*pallets* de madeira” e “caixas de madeira” são insumos de produção essenciais para a industrialização, armazenagem e movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração e armazenagem de produtos industrializados, não sendo concebível sua eliminação do processo produtivo, razão pela qual perfeitamente cabível os respectivos créditos de PIS e COFINS. Por conseguinte, deve ser reformado o acórdão, ora recorrido.

Feitas essas breves considerações sobre a utilização dos materiais glosados pela empresa, passa-se à análise dos argumentos da Recorrente.

No caso, percebe-se que os pallets e caixas de madeira são essenciais no processo produtivo da empresa, uma vez que são utilizados para movimentar e manter a integridade das matérias-primas e produtos fabricados, compondo também a embalagem

do produto fabricado a ser exportado, condição fundamental para manter a sua qualidade.

Nesse mesmo sentido, é a jurisprudência das turmas do CARF, destacando-se os seguintes julgados:

#### CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS

Os pallets são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Acórdão n.º 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91, sessão realizada em 27 de setembro de 2017)

#### REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. PALETES. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

A respeito de paletes, encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esse insumo, quais sejam: i) a importância dos paletes para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

(Acórdão n.º 3402004.954 do Processo 10835.722067/2013-62, sessão realizada em 28 de fevereiro de 2018)

O STJ também reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253), tal como ocorre no presente caso. Abaixo, reproduz-se a ementa sintetizadora do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N.10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

**2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.**

(negritos nossos)

Em conclusão, os gastos com os pallets e caixas de madeira devem ser considerados essenciais ao processo produtivo, em consonância com os conceitos **de essencialidade ou relevância** da despesa no voto da Ministra **Regina Helena Costa, proferido no julgamento do Resp n.º 1.221.170/PR**, uma vez que contribuem para integridade da

matéria-prima na área de produção, bem como do produto dentro do local de estocagem e no trajeto até o cliente, nesse último caso não retornando. Em consequência, devem ser considerados insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Por tais motivos, deve ser cancelada a glosa relativa aos créditos com pallets e caixas de madeira.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre pallets e caixas de madeiras.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para manter as receitas de exportações realizadas ao amparo do regime aduaneiro especial de Drawback no cálculo do critério de rateio, para determinação dos créditos passíveis de ressarcimento ou compensação, e para reverter as glosas sobre pallets e caixas de madeiras.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator