



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



**Processo nº** 16366.720114/2011-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.326 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrente** WYNY DO BRASIL COMERCIO DE COUROS - EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 1. MATÉRIAS RECURSAIS JULGADAS PELO TRF DA 4ª REGIÃO. NÃO CONHECIMENTO.

“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.” (Súmula nº 1 vinculante, cf. Portaria MF nº 277/2018, DOU 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer o recurso voluntário em virtude de concomitância com a ação judicial nº 5010683-49.2016.4.04.7001/PR (TRF 4ª Região).

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

**Relatório**

Na origem, foi interposta a manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório emitido em função do Pedido de Ressarcimento (PER) dos créditos de PIS não-cumulativo, decorrentes das operações com o mercado externo ocorridas no 2º trimestre de 2010. A autoridade fiscal reconheceu a legitimidade de parte do crédito pleiteado.

A motivação foi a seguinte:

- A interessada tem por atividade econômica o Curtimento e outras preparações de couro (Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE n.º 1510600), todos classificados nos capítulos 41 e 64 da TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que correspondem a “Peles, exceto a peleteria (peles com pêlo), e couros” e “Calçados, polainas e artefatos semelhantes, e suas partes”;

- A requerente adotou o método de rateio proporcional para apuração dos créditos vinculados às exportações, com percentuais resultantes das operações de vendas no mercado externo e no mercado interno em relação à receita bruta total;

- A requerente registra a totalidade de suas exportações como vendas para o exterior de mercadorias sob o regime de *drawback* CFOP 7127. Porém nem todas as exportações foram realizadas com *drawback*;

- Ao proceder a análise das compras da contribuinte, observa-se grande quantidade de aquisições classificadas nos códigos CFOP 3127 - Compra para industrialização sob o regime de “*drawback*” (aquisições no mercado externo), com suspensão no pagamento das contribuições. Há também várias aquisições realizadas no mercado interno com suspensão das contribuições em virtude do mencionado regime aduaneiro;

- A suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS abrange tanto a importação quanto a aquisição no mercado interno de insumos (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem). Os insumos adquiridos sob o regime de DRAWBACK com suspensão das contribuições e, conseqüentemente, sem aproveitamento de crédito de PIS/PASEP e COFINS tem de ser integralmente utilizados no processo produtivo de mercadorias destinadas à exportação;

- O disposto no art. 6º, §4º, da Lei n.º 10.833/2003 veda “a apuração de créditos vinculados à receita de exportação”, ou seja, o dispositivo em análise impede, no tocante às empresas comerciais exportadoras: **a)** a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos às aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação; **b)** a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos comuns vinculados à receita de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico, tais como fretes, serviços, armazenagem, energia elétrica, aluguéis etc. Situação análoga ocorre com as vendas efetuadas ao exterior sob o regime de *drawback*, tendo em vista que os insumos adquiridos com suspensão das contribuições devem ser integralmente utilizados em mercadoria destinada à exportação;

- A interessada, corretamente, não utilizou créditos em relação às mercadorias adquiridas com o benefício da suspensão das contribuições em virtude do regime aduaneiro, deixando de incluir tais valores nas fichas de apuração de créditos de seus DАСON. No entanto, não foi esse o procedimento adotado com relação aos demais custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas de exportação – serviços, fretes, armazenagem, energia elétrica,

aluguéis etc sobre os quais, em tese, haveria possibilidade de creditamento. Para esses valores a contribuinte apurou créditos sobre a totalidade de seus custos e despesas, sem observar qualquer distinção para as exportações de mercadorias nas quais tenham sido utilizados insumos adquiridos no regime de “DRAWBACK”, conforme registrado em seus DACON, linhas 03 a 10/fichas 06A e 16A.

- Reitere-se que as vendas efetuadas para o exterior sob o regime de “Drawback” não possibilitam crédito das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos insumos adquiridos com o benefício da suspensão nem, tampouco, os demais custos e despesas comuns (fretes, serviços, aluguéis etc). Todavia, em relação às demais receitas, oriundas das exportações de mercadorias adquiridas sem o benefício do regime aduaneiro especial, não há tal vedação, podendo a empresa apurar créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS mediante adoção do rateio proporcional.

- Em virtude de a contribuinte informar a totalidade de suas exportações como sendo “venda de produção do estabelecimento sob o regime de ‘Drawback’”, CFOP 7127 o que não corresponde à realidade, uma vez que nem todas foram realizadas sob o amparo do regime, a fiscalização fez o rateio dessas exportações, utilizando os percentuais definidos com base:

a) nas aquisições realizadas com “Drawback” no período e; b) nas aquisições realizadas sem “Drawback” no período (valores registrados em seus DACON, linhas 02/Fichas 06A e 16A);

- As receitas de exportação promovidas com “Drawback”, definidas no rateio proporcional, foram separadas das demais exportações, permanecendo, no entanto, na composição da Receita Bruta Total. Tal procedimento teve por objetivo a exclusão de parte dos custos, despesas e encargos comuns – serviços, energia elétrica, aluguéis, armazenagem, fretes, contraprestações de arrendamento mercantil e depreciações vinculados às receitas de exportação com “Drawback”, para os quais a legislação veda a apuração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, pois a contribuinte apurou créditos sobre a totalidade desses custos e despesas sem observar qualquer distinção para as exportações de mercadorias com “Drawback”;

- Já para os “Bens Utilizados como Insumos”, como a contribuinte já excluía as aquisições com o benefício do regime aduaneiro especial, a apuração dos percentuais foi feita de maneira diferenciada. Nesses demonstrativos, a receita de exportação com “Drawback” não só foi apartada como também foi excluída da composição da Receita Bruta Total, permanecendo apenas as demais receitas de exportação, vez que, as aquisições de mercadorias com “Drawback” já haviam sido excluídas pela interessada.

- O procedimento em questão foi adotado em virtude de a empresa mesmo tendo deixado de incluir tais aquisições como passíveis de crédito em seus DACON 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.

- Dos valores de PIS e COFINS apurados, a Pessoa Jurídica pode descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Com base no conceito de insumos fixado pela Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações promovidas pelas IN SRF n.º 358/2003 foram constatados, dentre os créditos pleiteados pela empresa, valores relativos a custos/despesas que não ensejam o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

- Os materiais indicados, “Pallets de madeira” e “caixas de madeira”, são incorporados aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e destinam-se claramente ao transporte das mercadorias, não se enquadram no conceito de industrialização e, por conseguinte, no conceito de insumos. Portanto, foram excluídas das linhas 02 – “Bens Utilizados como Insumos” das fichas de Apuração dos Créditos de PIS/PASEP e COFINS do DACON os valores relativos a despesas com COMPRA DE MATERIAL DE EMBALAGEM (“PALLETS DE MADEIRAS” E “CAIXAS DE MADEIRAS”);

- Dentre os créditos pleiteados pela empresa, verificou-se a existência de valores relativos a fretes pagos em transferências de matérias primas entre seus próprios estabelecimentos, conforme demonstrativos de fls. 300, 301, 353, 354, 411 e 412 e Conhecimentos de Transporte juntados às fls. 683 a 698. Assim, foi feita a exclusão, nas fichas de Apuração dos Créditos de PIS e COFINS do DACON, dos valores relativos a despesas com fretes empregados no transporte interno de matérias primas entre os estabelecimentos da mesma empresa, conforme comprovantes de fls. 683 a 698 e demonstrativo de fl. 699. As glosas dos meses de abril, maio e junho de 2010, foram respectivamente de R\$ 30.847,20, R\$38.640,00 e R\$36.720,00.

- Após as alterações nos percentuais resultantes das operações de mercado interno e externo em relação à receita bruta total e às exclusões/alterações mencionadas nos itens anteriores consolidadas em demonstrativo, o parecer fiscal concluiu pelo deferimento parcial do pedido de Ressarcimento.

Na defesa, a empresa apresentou os seguintes argumentos:

#### DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS EXPORTADAS NO REGIME DE "DRAWBACK"

A Autoridade Administrativa equiparou as vendas efetuadas ao exterior sob o regime de drawback às vendas efetuadas por comercial exportadora. Mas não há qualquer vinculação da decisão administrativa a texto normativo, seja ele legal ou infralegal. A decisão está pautada em entendimento do próprio agente.

Contribuinte tomou crédito sobre aquisição de bens e serviços inerentes à produção e comercialização dos produtos a serem exportados, sobre os quais houve pagamento de PIS e COFINS tais como energia elétrica, fretes pagos no transporte das mercadorias até o porto, aluguéis, etc. Estes créditos são assegurados pelo já transcrito artigo 3º, da Lei n.º 10.637/2002, sem qualquer vedação.

Quando o legislador vedou o aproveitamento de créditos por empresa comercial exportadora assim o fez pelo princípio da isonomia, uma vez que as empresas que

comercializam mercadorias no mercado interno também estão impedidas de aproveitar créditos que não sejam relacionados à aquisição das mercadorias a serem comercializadas.

Já em relação à empresa que promove a industrialização do bem a ser exportado, o legislador não fez qualquer restrição ao aproveitamento de créditos sobre os insumos utilizados na produção ou comercialização, a não ser nos casos de suspensão, isenção ou alíquota zero, pois tais gastos são inerentes e necessários à atividade produtora.

#### DA APURAÇÃO DOS NOVOS PERCENTUAIS DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO

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.

Ao segregar as aquisições de bens e serviços utilizados na produção e comercialização dos bens em: aquisições realizadas com "Drawback" e aquisições realizadas sem "Drawback", o Agente Público agiu à margem de qualquer norma tributária, seja ela legal ou infralegal.

A decisão de estabelecer novos percentuais para fins de determinação dos créditos a serem ressarcidos, desconsiderando-se as exportações realizadas ao amparo do regime aduaneiro especial não encontram amparo na legislação tributária e devem ser reformados por esta Turma de Julgamento.

#### DOS CRÉDITOS PLEITEADOS - "PALLETS DE MADEIRA" E "CAIXAS DE MADEIRA"

Para analisar especificamente o direito a crédito sobre embalagem, o Agente Administrativo utilizou o conceito de industrialização dado pelo Decreto n.º 7.212/2010. Ocorre que o conceito de insumos a ser utilizado para análise dos créditos de PIS e COFINS deve ser o conceito estabelecido pelo Regulamento do Imposto de Renda e não pelo Regulamento do IPI. Citou ementa de acórdão do CARF sobre conceito de insumos.

Requer pelo reconhecimento do direito ao aproveitamento de créditos sobre os gastos realizados com a aquisição de pallets de madeiras e caixas de madeiras utilizadas no acondicionamento dos produtos exportados, uma vez que estes gastos são necessários à industrialização e comercialização dos produtos e este critério é o que melhor se amolda às contribuições ao PIS e COFINS, nos termos da legislação e jurisprudência acima citados.

#### FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Os artigos 3º, incisos II e IX, e art. 15, II, da Lei n.º 10.833/03 garantem direito ao crédito de PIS/COFINS em relação as despesas com frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor.

Ocorre que as transferências de mercadorias destinadas à exportação para estabelecimento onde se realiza operação de consolidação e armazenagem de mercadorias, cujo destino final é a comercialização, se equipara a frete sobre venda para fins de reconhecimento de direito de crédito, nos termos do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não se pode perder de vista também que as despesas com transporte de produtos em elaboração (matérias primas) para conclusão em outra unidade fabril, constituem custos de produção, ao passo em que fretes para transporte de produtos acabados constituem despesas na operação de vendas.

Dessa forma, diferente do que alega a Autoridade Administrativa responsável pela análise do crédito, as despesas (custos) de fretes com transporte de produtos em elaboração (matérias primas) se enquadram no inciso II do art. 3º, caput, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e as despesas com fretes para transportar produtos acabados se enquadram no inciso IX, devendo ser reconhecido o direito ao creditamento previsto na legislação de regência.

A 5ª Turma da DRJ/RPO, acórdão n.º 14-91.007, deu parcial provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

**DRAWBACK. RESSARCIMENTO DE DESPESAS COMUNS ADQUIRIDAS SEM SUSPENSÃO. DIREITO.**

A aquisição tributada de serviços e demais custos e despesas comuns como energia elétrica, aluguéis, fretes, armazenagem, devoluções de vendas, contraprestações de arrendamento mercantil e depreciações vinculados às receitas de exportação geram direito a ressarcimento.

No regime de Drawback, apenas insumos como matérias primas, produtos e materiais de embalagens adquiridos com suspensão não geram direito a crédito.

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. CRITÉRIO DE RATEIO PARA INSUMOS.**

As receitas de exportações realizadas sob o regime de Drawback devem ser excluídas do cômputo do percentual de rateio para não aumentar indevidamente o montante de créditos passíveis de ressarcimento ou compensação.

**CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.**

Embalagens para transporte de mercadorias acabadas são gastos posteriores à finalização do processo de produção e por conseguinte estão excluídos do conceito de insumos de PIS e COFINS.

**CONCEITO DE INSUMOS. TRANSPORTE DE MATÉRIAS PRIMAS.**

Despesas com fretes de matérias primas entre estabelecimentos da mesma empresa são considerados insumos e geram direito a crédito de PIS e COFINS.

A decisão de piso deu provimento parcial à manifestação de inconformidade para:

- reverter a glosa com fretes no transporte interno de **matérias-primas** entre os estabelecimentos da mesma empresa à luz do conceito de insumos firmado pelo REsp 1.221.170/PR, de 22/02/2018;

- conceder o direito a crédito relativo às despesas com serviços, energia elétrica, aluguéis, fretes, armazenagem, devoluções de vendas, contraprestações de arrendamento mercantil e depreciações vinculados às receitas de exportação com “Drawback. Em consequência, as linhas 03 a 12 das fichas 06A e 16A do DACON devem ser computadas sem qualquer exclusão para efeito de ressarcimento ou compensação, observado o critério de rateio proporcional entre as Receitas Totais de Exportação (com e sem drawback) e a Receita Bruta Total. A fundamentação foi a seguinte:

(...) O regime de “drawback” possui regulamentação própria e específica que prevê a não tributação nas operações e não possibilitam crédito das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativamente **aos insumos** adquiridos com o benefício da suspensão.

Ou seja, somente **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem previstos no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833 e 10.637, adquiridos com suspensão de PIS e Cofins não geram direito a crédito.** Isto está claro e tal procedimento foi adotado pelo contribuinte.

A aquisição de serviços (também previstos no inciso II do art. 3º) e demais custos e despesas comuns previstos nos incisos III a IX **não estão ao abrigo da suspensão.** Ou seja, foram adquiridos com tributação e portanto geram direito a crédito.

A vedação ao aproveitamento de crédito não pode ser estendida por analogia a esses custos e despesas comuns (frete, serviços, alugueis etc), uma vez que tal aproveitamento está expressamente previsto nos arts. 3º e 6º da Lei n.º 10.833, de 2003 e nos arts. 3º e 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, que não fazem tal distinção em relação ao regime aduaneiro especial:

**Lei n.º 10.833, de 2003**

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;(Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de 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.*

**Lei n.º 10.637, de 2002**

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de 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.*

Portanto, a glosa das despesas com serviços, de energia elétrica, aluguéis, fretes, armazenagem, devoluções de vendas, contraprestações de arrendamento mercantil e depreciações vinculados às receitas de exportação com “Drawback”, previstas nos incisos III, IV, V, VI, VII, VIII, IX dos art 3º das Lei 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002 deve ser revertida a favor do interessado.

Sendo assim, as linhas 03 a 12 das fichas 06A e 16A do DACON devem ser computadas sem qualquer exclusão e com a proporcionalidade entre Receitas de Exportação e Tributadas no Mercado Interno sem diferenciação entre vendas com e sem drawback.

Em recurso voluntário, ratificou suas razões da manifestação de inconformidade.

Ao final, requer:

(...) em razão da adoção do critério de rateio proporcional para cálculo dos créditos de PIS/COFINS vinculados às receitas de exportação, passíveis de ressarcimento, seja reconhecida e DECLARADA a **inexistência de disposição legal que determine a segregação das operações com “Drawback” e sem “Drawback” para cálculo dos créditos de PIS/COFINS vinculados às receitas de exportação, passíveis de ressarcimento**, bem como a correção dos percentuais de rateio utilizados pela Contribuinte, no Pedido de Ressarcimento, uma vez que efetuado na forma prevista no art. 6º, § 3º e 15, inciso III, da Lei 10.833/03, distribuindo assim os créditos na forma apresentada na DACON, o que importa no reconhecimento dos valores pleiteados e indevidamente não reconhecidos;

seja reconhecido e DECLARADO o direito aos créditos de PIS e COFINS, sobre os gastos realizados com a aquisição dos materiais de embalagem “pallets de madeiras” e “caixas de madeiras” utilizadas no acondicionamento dos produtos exportados, pleiteado no Pedido de Ressarcimento, uma vez que estes gastos são essenciais, relevantes e necessários à industrialização e comercialização dos produtos para o exterior e este critério é o que melhor se amolda às contribuições ao PIS e COFINS, nos termos da legislação (art. 3º, II da Lei 10.833/03 e 10.637/02 c/c §12º do art. 195 da Constituição Federal) e jurisprudência acima citados.

reconhecidos os argumentos expendidos, seja reconhecido o crédito no montante pleiteado pela Contribuinte no pedido de ressarcimento, e homologadas integralmente as compensações vinculadas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, contudo será conhecido apenas em parte, como se explicitará a seguir.

### **Apuração dos novos percentuais de receita de exportação**

#### **Créditos pleiteados "pallets de madeira" e "caixas de madeira"**

Insurgiu-se a Recorrente contra o critério de rateio adotado pela autoridade fiscal no que se refere à linha 02 das fichas 06A e 16A do DACON.

Sustenta que os novos percentuais de rateio dados pela autoridade fiscal para fins de determinação dos créditos a serem ressarcidos, que desconsiderou as exportações realizadas com o regime aduaneiro especial de Drawback, não tem amparo na legislação. Isso porque o legislador na disciplina do critério de rateio proporcional 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.

Ademais, aponta que tem direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com materiais de embalagem - “pallets de madeiras” e “caixas de madeiras” - utilizadas nos produtos exportados, por serem insumos necessários à industrialização e indispensáveis para a armazenagem (art. 3º, II e IX e art. 15, II, da Lei n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02).

Em seu recuso voluntário, a Recorrente citou orientação jurisprudencial do e. TRF da 4ª Região, sobre o tema recorrido:

TRIBUTÁRIO. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DRAWBACK. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO SOBRE O VALOR DE PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA NÃO EQUIVALENTE.

1. A parte autora tem direito aos créditos de PIS/COFINS sobre os custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas de exportação, utilizados na produção e comercialização de mercadorias para o exterior, tais como energia elétrica, aluguéis, armazenagem, fretes, contraprestações de arrendamento mercantil, depreciações, serviços, bens e insumos, sobre os quais houve pagamento de PIS e COFINS, ainda que exportadas ao amparo de regime aduaneiro especial “Drawback”, nos termos do previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Descabida a equiparação a

empresas comerciais exportadoras, que implicaria a aplicação da vedação do § 4º do art. 6º.

2. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins vinculados a receitas de exportação, de que tratam o art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, e o art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, respectivamente, devem observar o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

3. O método de rateio proporcional, conforme disciplina o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, deve ser aplicado nas hipóteses em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados de forma comum a receitas brutas sujeitas a incidência cumulativa e não cumulativa dessas contribuições, sendo descabida a exclusão de qualquer valor da receita bruta total para efeitos de cálculo daqueles créditos vinculados à exportação.

4. Não tem o contribuinte o direito de dedução de crédito de PIS e COFINS sobre o valor de embalagens tipo pallets e caixas de madeira por não constituírem insumos segundo a definição legal.

5. O termo inicial da atualização monetária do crédito presumido ou escritural reconhecido ao contribuinte, na hipótese de negativa ilegítima do Fisco, são as datas dos protocolos dos pedidos administrativos.

6. Configurada hipótese de sucumbência recíproca não equivalente, os ônus sucumbenciais devem ser distribuídos na medida da sucumbência das partes.

(TRF4, AC 5010683-49.2016.4.04.7001, SEGUNDA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 04/10/2017)

Entretanto, em consulta à referida decisão no site do e. TRF da 4ª Região, Apelação n.º **5010683-49.2016.4.04.7001/PR**, é possível verificar que se trata de ação promovida pela própria Recorrente para contestar despachos decisórios com o mesmo teor do que embasa o presente processo, mas para períodos de apuração diferentes: COFINS 2º, 3º e 4º Trimestres de 2011 e PIS 4º Trimestre de 2011.

Por isso, observa-se que estão submetidas ao Poder Judiciário, parcialmente, as matérias postas no recurso voluntário. Transcrevo:

### RELATÓRIO

Trata-se de apelação e recurso adesivo interpostos contra sentença que decidiu a lide nos seguintes termos, *in verbis*:

*"Ante o exposto, **julgo parcialmente procedentes** os pedidos, com fulcro no artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), para o fim de:*

*a) declarar o direito da autora aos créditos de PIS/COFINS sobre os custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas de exportação, ou seja, utilizados na produção e comercialização de mercadorias para o exterior, tais como energia elétrica, aluguéis, armazenagem, fretes, contraprestações de arrendamento mercantil, depreciações, serviços, bens e insumos, sobre os quais houve pagamento de PIS e COFINS, ainda que exportadas ao amparo de regime aduaneiro especial "Drawback";*

*b) declarar a inexistência de disposição legal que determine a segregação das operações "com Drawback" e "sem Drawback" para cálculo dos créditos de*

*PIS/COFINS vinculados às receitas de exportação, passíveis de ressarcimento, com a condenação do Fisco à correção dos percentuais de rateio nos Pedidos de Ressarcimento de COFINS - Não-cumulativa - Exportação do 2º, 3º e 4º Trim./2011 e no Pedido de Ressarcimento de PIS - Não-Cumulativo - Exportação do 4º Trim./2011, na forma da fundamentação;*

*c) condenar a União ao ressarcimento dos créditos a serem apurados conforme a presente sentença, atualizados pela SELIC, desde a data dos protocolos administrativos até a data da efetiva disponibilização dos valores ao contribuinte.*

*No mais, julgo improcedente o pedido de reconhecimento do direito à apuração de créditos sobre os gastos realizados com a aquisição dos materiais para acondicionamento “pallets de madeira” e “caixas de madeira”.*

*Dada a sucumbência recíproca, mas não equivalente, e na forma do disposto no art. 85, §§ 2º, 3º e 14, e no art. 86, do CPC, condeno ambas às partes ao pagamento dos honorários advocatícios à parte adversa na proporção de 80% ao patrono do autor e 20% à União.*

*Sopesados os critérios legais, fixo os honorários no percentual mínimo de cada faixa estipulada pelo artigo 85, §3º, do mesmo diploma processual, dependendo da apuração do montante em eventual cumprimento de sentença, observado o §5º do artigo 85 do CPC. A base de cálculo será o proveito econômico obtido pela parte autora.*

*Ainda, deverá a parte autora arcar com 20% do valor da custas processuais. A União é isenta do pagamento de custas (art. 4º, I, Lei n. 9.289/96).*

*Sentença não sujeita a reexame necessário, considerando que, por estimativa, verifica-se que a condenação não alcançará o valor de mil salários mínimos, conforme inciso I do § 3º do artigo 496 do Código de Processo Civil. (...)*

*(...)*

*A parte autora recorre adesivamente, visando a reforma parcial da sentença, para reconhecer:*

*a) o direito aos créditos de PIS e COFINS, sobre os gastos realizados com a aquisição dos materiais de embalagem “pallets de madeiras” e “caixas de madeiras”, pleiteados nos Pedidos de Ressarcimento–COFINS–Não cumulativo–Exportação do 2º, 3º e 4º Trim./2011 e o Pedido de Ressarcimento–PIS–Não Cumulativo–Exportação do 4º Trim./2011, uma vez que estes gastos são necessários à industrialização e comercialização dos produtos industrializados para o exterior e este critério é o que melhor se amolda às contribuições ao PIS e COFINS, nos termos da legislação tributária (art. 3º, II e IX e art. 15 inciso II da Lei 10.833/03 e 10.637/02 c/c §12º do art. 195 da Constituição Federal) e jurisprudência judicial e administrativa acima citados;*

*b) Por consequência, caso provido o presente recurso de apelação adesiva e reconhecido o direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS, sobre os gastos realizados com a aquisição dos materiais de embalagem “pallets de madeiras” e “caixas de madeiras”, requer seja reformada da sucumbência fixada para condenação exclusiva da União (Fazenda Nacional) ao pagamento dos ônus de sucumbência;*

*c) sucessivamente, requer seja reformada a sucumbência para considerando a sucumbência mínima da parte Autora, ora Apelante, condenar a União, por inteiro, ao pagamento das despesas e honorários, conforme art. 86, parágrafo único do CPC ou na proporção de 95% ao Autor e 5% à União, na forma do art. 86, caput, do CPC/2015, conforme razões articuladas acima;*

## VOTO

### Da apuração dos percentuais de receita de exportação

Igualmente sem razão a União nesse aspecto, uma vez que a sistemática empregada pelo Fisco não encontra respaldo na legislação de regência, a qual determina, na hipótese de aplicação do método de cálculo do rateio proporcional para fins de apuração dos créditos referentes ao PIS/COFINS, que sejam consideradas as receitas brutas sujeitas à incidência de tais contribuições.

Em atenção à correção dos argumentos exarados, e com o fito de evitar censurável tautologia, trago à colação excerto da sentença no ponto, que ratifico integralmente, *in verbis*:

*"No que se refere à segregação das operações "com Drawback" e "sem Drawback" para cálculo dos créditos de PIS/COFINS vinculados às receitas de exportação passíveis de ressarcimento, consignou-se no Termo de Informação Fiscal (evento 1, PROCADM32, p. 37):*

51. Para os **demonstrativos das linhas 03 a 10 (Quadro V)**, as receitas de exportação efetuadas com "Drawback", definidas no rateio do Quadro IV, foram separadas das demais exportações, permanecendo, no entanto, na composição da Receita Bruta Total.

52. Tal procedimento tem por objetivo a exclusão de parte dos custos, despesas e encargos comuns – serviços, energia elétrica, aluguéis, armazenagem, fretes, contraprestações de arrendamento mercantil e depreciações - vinculados às receitas de exportação com "Drawback", para os quais a legislação veda a apuração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, como já relatado.

53. Reitere-se que a contribuinte apurou créditos sobre a totalidade desses custos e despesas, sem observar qualquer distinção para as exportações de mercadorias com "Drawback", razão pela qual procedemos tal segregação.

54. Já para os **demonstrativos relativos às linhas 02 (Quadro VI)**, "Bens Utilizados como Insumos", nas quais a contribuinte já excluira as aquisições com o benefício do regime aduaneiro especial (DRAWBACK), a apuração dos percentuais foi feita de maneira diferenciada. Nesses demonstrativos, as **receitas de exportação com "Drawback"** não só foram apartadas como também **foram excluídas da composição da Receita Bruta Total**, permanecendo apenas as demais receitas de exportação, vez que, reiteramos, as aquisições de mercadorias com "Drawback" já haviam sido excluídas pela interessada.

55. O procedimento em questão foi adotado em virtude de a empresa - mesmo tendo deixado de incluir tais aquisições como passíveis de crédito em seus DACTON - considerar no total das receitas de exportações as saídas de mercadorias com "Drawback", o que acarreta distorção quando da apuração da relação percentual.

56. Se as aquisições de mercadorias com suspensão das contribuições em virtude do regime aduaneiro especial de DRAWBACK 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.

De acordo com o § 3º do art. 6º e o inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a receitas de exportação, de que tratam o art. 5º da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, devem observar o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Prevê, de seu turno, o § 8º do art. 3º e do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, que a pessoa jurídica sujeita parcialmente à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, pode, quando da determinação dos créditos dessas contribuições, aplicar, a seu critério, um dos seguintes métodos para calculá-los: a) apropriação direta; ou b) rateio proporcional.

O método de rateio proporcional, conforme disciplina o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, deve ser aplicado nas hipóteses em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados de forma comum a receitas brutas sujeitas a incidência cumulativa e não cumulativa dessas contribuições. Em referida metodologia de cálculo, deve ser aplicada "*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*".

Observa-se que o percentual a ser aplicado diz respeito à relação existente entre a receita bruta que sofre incidência não cumulativa das contribuições e o total da receita bruta auferida pela pessoa jurídica (que corresponde à soma das receitas brutas sujeitas às incidências cumulativa e não cumulativa dessas contribuições).

Não há dispositivo legal que autorize a exclusão de qualquer valor da receita bruta total para efeitos de cálculo daqueles créditos vinculados à exportação.

Dessa forma, não deve prevalecer a forma utilizada pelo Fisco, com a exclusão dos créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas de exportação "com drawback", pois, como visto, não há que se aplicar ao caso a analogia em relação à comercial exportadora, tampouco devem ser excluídas da composição da receita bruta total ou da receita de exportação as receitas de exportação "com drawback".

Em resumo, os créditos da sociedade autora devem ser recalculados, com a correção dos percentuais utilizados e sem a segregação das operações "com Drawback" e "sem Drawback", devendo ser observado o disposto nos arts. 6º, § 3º e 15, inciso III, da Lei 10.833/03, consoante a fundamentação acima.

(...)"

***Do direito ao crédito com a aquisição de "pallets de madeira" e "caixas de madeira"***

No tocante ao alargamento do conceito de insumo, para abarcar '*pallets e caixas de madeira*' tenho que não merece guarida a pretensão da parte impetrante.

A legislação do IPI considera como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades químicas ou físicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado da empresa fabricante. Ou seja, insumo é o que se incorpora no processo de transformação do qual resultará o produto

industrializado, podendo ser esse conceituado como "*aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados neste processo*" (*In Anotações ao Código Tributário Nacional, Pedro Roberto Decomain, ed. Saraiva, p. 205*).

Já as leis que instituíram o PIS e a COFINS não cumulativos apenas autorizam a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda, sem explicitar qual o alcance desse termo. Isso não significa, porém, que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como mão-de-obra e energia elétrica. Embora o sistema de não cumulatividade das contribuições seja distinto do aplicado aos tributos indiretos, como o IPI (também conforme já considerou o Plenário desta Casa ao julgar o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n.º 2005.70.00.000594-0/PR, Rel. Des. Otávio Roberto Pamplona, D.E. 14/07/2008), entendo que em relação aos insumos há semelhança de tratamento, na medida em que somente pode ser assim considerado o que se relaciona diretamente à atividade da empresa, com restrições, portanto.

Ademais, evidencia-se que o legislador não pretendeu alargar o conceito de insumo da forma defendida pela impetrante quando se verifica que as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 trataram de incluir dentre as possibilidades de desconto os créditos calculados em relação a "energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica", "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", e outros, o que seria despidendo se tais elementos estivessem abrangidos no conceito de insumos.

Nessa medida, podem ser abatidos na etapa seguinte apenas os créditos previstos na legislação de regência do PIS e COFINS não cumulativos. E não há falar no malferimento dos princípios da isonomia e da livre concorrência.

Registre-se ainda que, com o intuito de regulamentar a não cumulatividade prevista nas leis que servem de suporte à pretensão da parte autora (Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), foram editadas a IN SRF n.º 247/02 (quanto ao PIS) e a IN SRF n.º 404/04 (quanto à COFINS), que vieram a explicitar o conceito de insumos, estabelecendo o seguinte:

**- IN SRF n.º 247/02: (...)**

**- IN n.º 404/04: (...)**

Da leitura dos referidos dispositivos, verifica-se que a autoridade administrativa, ao definir insumos, não amplia o conteúdo legal, apenas reforça o modo legalmente previsto de aproveitamento dos créditos no sistema não cumulativo do PIS e da COFINS, ou seja, considera, para efeitos de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, de modo que as referidas instruções normativas não incorrem em vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade.

Nessa linha, colhe-se os seguintes precedentes deste Tribunal: (...)

O entendimento do STJ corrobora o posicionamento acima: (...)

Insumo, por isso, deve ser entendido como cada um dos elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços.

Logo, não pode ser considerado "insumo" todo e qualquer custo e despesa necessários à atividade estabelecida nas finalidades sociais da empresa, dentre os quais os itens ora examinados, os quais não estão intrinsecamente vinculados ao processo produtivo.

Fica mantida a sentença no tocante, dessarte.

A Súmula CARF n.º 1 prescreve:

Súmula CARF n.º 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Então, as alegações recursais relacionadas à apuração dos novos percentuais de receita de exportação e aos créditos pleiteados "pallets de madeira" e "caixas de madeira" não podem ser conhecidos, por concomitância.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por não conhecer o recurso voluntário em virtude de concomitância com a ação judicial n.º 5010683-49.2016.4.04.7001/PR (TRF 4ª Região).

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora