MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10675.721219/2017-13**
ACÓRDÃO	3202-004.000 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ABC-INDUSTRIA E COMERCIO S/A-ABC-INCO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 01 de maio de 2004, é vedado o aproveitamento de crédito da contribuição ao PIS e da Cofins vinculados à exportação pela empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação.

DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a legitimidade do crédito utilizado por meio de desconto ou pleiteado mediante pedido de restituição, ressarcimento ou compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima(Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam parcial provimento ao recurso para reverter as glosas dos créditos sobre as despesas com: (i) sindicado de trabalhadores e de

ensacadores (glosa 1) e fornecimento de mão de obra temporária (glosa 6); e (ii) serviços de transporte(fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado por meio do PER/Dcomp nº 26307.70752.280417.1.1.18-4488, relativo à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) referente ao 1º trimestre de 2017.

Houve glosas efetuadas a título de crédito oriundo da contribuição para a COFINS Não Cumulativa – Crédito Básico e Presumido, previsto na Lei nº 10.833/2003 e art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 31 da Lei n° 12.865/13, relativo ao 1º trimestre de 2017, sendo elas:

2.1.2.1 SINDICADO DE TRABALHADORES E DE ENSACADORES (GLOSA 1) E FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (GLOSA 6)

2.1.2.2 SERVIÇOS EM GERAL (GLOSA 3), SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAL E DE PASSAGEIROS (GLOSA 5) E SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS (GLOSA 8)

2.1.2.3 CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA (GLOSA 2)

2.1.2.4 SERVIÇOS EM GERAL DE EXPORTAÇÃO (GLOSA 4)

DOCUMENTO VALIDADO

2.1.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA

Todavia, parte do crédito presumido foi objeto de antecipação de 70% do valor pleiteado, nos termos da Portaria MF nº 348, de 26/08/14 e Instrução Normativa RFB nº 1.497, de 07/10/14, no montante de R$ 3.523.866,20, conforme ordem bancária emitida em 31/05/17 no processo 10675.721100/2017-41, apensado a este (fls. 02/20).

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento 06, através do acórdão 106-000.068, assim ementada:

> Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.
>
> No regime não cumulativo do PIS e da Cofins, são considerados insumos os bens e serviços que atendam aos requisitos de essencialidade ou relevância estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. INTERMEDIAÇÃO DE MÃO DE OBRA. SINDICATOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A contratação de mão de obra de trabalhadores avulsos é intermediada pelos sindicatos por determinação legal. Contudo, os prestadores de serviços são os trabalhadores pessoas físicas. Em que pese a remuneração ser entregue aos sindicatos, ela tem natureza de pagamento por serviços prestados por pessoas físicas, incidindo na vedação ao creditamento constante no inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. FRETE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Nas aquisições com fim específico de exportação, é vedado às empresas comerciais exportadoras a apuração de créditos vinculados à exportação.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela homologação integral do crédito.

É o que havia a ser relatado.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

1- Do conceito de insumo

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

> "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

> "Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de 'insumo', para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.
>
> Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional." Restou pacificada no STJ a tese que: "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

> "Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.
>
> Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.
>
> Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:
>
> "41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

DOCUMENTO VALIDADO

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.2- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

2.1.2.1 SINDICADO DE TRABALHADORES E DE ENSACADORES (GLOSA 1) E FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (GLOSA 6)

A Requerente é pessoa jurídica de direito privado, cujas atividades são (i) comércio atacadista de soja; (ii) atividades de pós-colheita; (iii) comércio atacadista de matérias- primas agrícolas não especificadas anteriormente; (iv) comércio atacadista de produtos alimentícios em geral; (v) cultivo de eucalipto; (vi) extração de madeira em florestas plantadas, dentre outras.

Para o desempenho de suas atividades, a Requerente necessitou contratar diversos serviços para o funcionamento da empresa. A contribuinte alega que os pagamentos não foram feitos às pessoas físicas (trabalhadores avulsos), mas sim aos sindicatos, não se incidindo, consequentemente, na vedação prevista no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Entretanto, segundo o entendimento do julgador de piso, os prestadores dos serviços são os trabalhadores pessoas físicas. Por determinação legal, os recursos financeiros são entregues aos sindicatos que, atuando como intermediários, repassam-nos aos trabalhadores, daí, esses valores têm natureza de pagamento de mão de obra a pessoas físicas e não de pagamento por serviços prestados por pessoas jurídicas, decidindo manter a glosa.

Com a devida vênia, divirjo do julgador de piso.

A legislação veda o direito a crédito nas hipóteses de "MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA", o que não é o caso dos autos.

Tal tema já foi disciplina na COSIT 05/2018, ao assim dispor:

9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

DOCUMENTO VALIDADO

Original

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

127. Como cediço, sempre houve grande discussão jurídica acerca da possibilidade de terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica. Exatamente por isso, a Solução de Consulta Cosit nº 105, de 31 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 23 de março de 2017, somente reconhecia como enquadrada no conceito de insumos a contratação, em conformidade com a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária utilizada na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

128. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário 958252/MG que “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção

DOCUMENTO VALIDADO

> ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

De fato, a Recorrente não está contratando uma pessoa física específica, mas os fatos demonstram que houve a contratação de um serviço de um sindicato e/ou empresa no agenciamento, o recrutamento, a seleção da mão de obra destinada à recorrente a ser utilizado na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados e apto a gerar crédito das contribuições, por isso, voto por reverter as glosas com SINDICADO DE TRABALHADORES E DE ENSACADORES (GLOSA 1) E FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA (GLOSA 6)

2.1.2.2 SERVIÇOS EM GERAL (GLOSA 3), SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAL E DE PASSAGEIROS (GLOSA 5) E SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS (GLOSA 8)

Houve a glosa de serviços em geral (GLOSA 3), de serviços de transporte de pessoal e de passageiros (GLOSA 5) e de serviços de locação de veículos (GLOSA 8).

No que se refere à com despesas de serviços em geral (GLOSA 3), e de serviços de transporte de pessoal e de passageiros (GLOSA 5), tratam-se dos seguintes serviços:

3	. Serviço de Arquivo . Serviço de Assessoria / Consultoria . Serviço de Auditoria / Consultoria . Serviço Chaveiro Geral . Serviço de Confecção de Cartão . Serviço de Construção Civil . Serviço Manutenção/ Reparos Construção Civil . Serviço de Consultoria Ambiental . Serviços Técnicos Licenciamento Ambiental . Serviço Manutenção Fechadura . Serviço Plotagem . Serviço Treinamento . Viagens e Turismo	Serviços não inseridos no ambiente produtivo, portanto não se enquadram no critério de essencialidade e relevância pois não objetivam a produção de bens destinados à venda ou prestação dos serviços pela pessoa jurídica.
5	. Serviço Prestação de Serviços Rádio Táxi	Serviços de transporte de pessoal e passageiros não se enquadram no conceito de insumo.

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme descreve a Fiscalização, a Recorrente teria tentado aproveitar crédito decorrente da contratação de "serviços não inseridos no ambiente produtivo", tais como "Serviços de arquivo; de assessoria e consultoria; auditoria; de manutenção e reparos; técnicos de licenciamento ambiental; treinamento; transporte de pessoas; locação de veículos etc."

Por sua vez, alega a recorrente que os créditos impugnados decorrem da aquisição de serviços essenciais e necessários ao desempenho das atividades da Recorrente, sendo descabida a sua glosa.

Dos serviços listados no quadro acima, evidencia-se que tratam-se de serviços de apoio que não guardam qualquer singularidade com o processo produtivo da recorrente, não merecendo serem revertidas as glosas com despesas de serviços em geral (GLOSA 3), e de serviços de transporte de pessoal e de passageiros (GLOSA 5). Em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, por isso, mantenho as glosas.

Por último, no que se refere a glosa com serviços de locação de veículos (GLOSA 8), a recorrente não trouxe impugnação específica para esta glosa, bem como, não trouxe qualquer razão quanto a essencialidade e relevância de tal dispêndios para sua atividade. Neste ponto, entendo não existir "insumo em tese", caberia a recorrente cabalmente demonstrar a essencialidade e relevância de tais dispêndios, ausente tal demonstração, mantenho as glosas com serviços de locação de veículos (glosa 8)

2.1.2.3 CÂMARA DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA (GLOSA 2)

Houve glosa de créditos referente às despesas relacionados à "contribuição associativa", por ausência de previsão legal.

Neste ponto, alega a recorrente que para poder comercializar energia de acordo com as regras vigentes no mercado, é necessário associar-se à CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), cujos custos de atividade são rateados entre seus participantes e adimplidos através de um valor mensal denominado Contribuição Associativa. Argumenta que, por representar um gasto obrigatório à atividade de comercialização de energia, tem direito ao creditamento.

Entretanto, não assiste razão a recorrente.

Pois no que pese a relevância e essencialidade da comercialização de energia elétrica, registro que a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorrera, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, exigiu que, para o

DOCUMENTO VALIDADO

creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*.

A meu sentir, acertada está a decisão do julgador de piso, pois é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, não validou que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial da contribuinte direta ou indiretamente possam ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito.

Ademais, alinho-me ao julgador de piso para afirmar que, de fato, tal dispêndio também não configura energia elétrica consumida, sobretudo, em observância ao disposto na Súmula CARF nº 224 ao assim dispor: Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada, por isso, mantenho as respectivas glosas.

2.1.2.4 SERVIÇOS EM GERAL DE EXPORTAÇÃO (GLOSA 4)

Do TVF se extrai que serviços em geral de exportação dizem respeito a serviços de elevação portuária, serviços de transbordo e associação nacional de exportadores, no qual pugna a recorrente a reconhecer tais despesas como insumos para sua atividade.

Entretanto, registra o julgador de piso que a atividade da recorrente é estritamente comercial (aquisição e exportação de soja e milho), e como é sabido, não há insumo na atividade comercial.

Este tema não merece maiores discussões ante o teor da Súmula CARF nº 234, ao assim dispor que na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por isso, mantenho as glosas com serviços em geral de exportação.

2.1.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA

A Fiscalização glosou créditos calculados pela Manifestante sobre valores de fretes pagos para o transporte de soja adquirida com o fim específico de exportação. Fundamentou a glosa no § 4º do art. 6º c/c o inciso III do caput do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Esclareceu que, de acordo com a Solução de Consulta Disit08 nº 236, de 2011, os requisitos básicos para se caracterizar a empresa comercial exportadora são o fim comercial e a realização de operações de exportação. Disse ainda que, mediante análise das informações

DOCUMENTO VALIDADO

Original

contidas no relatório de Registros de Exportação, verificou que todas as mercadorias exportadas no período foram adquiridas de terceiros com fim específico de exportação.

A Manifestante diz que, além do processamento de soja para a produção de óleo e farelo, também adquire soja do produtor com o fim de exportação. E, com arrimo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apropriou-se de créditos sobre os valores de fretes pagos no transporte dessas mercadorias.

Argumenta que, apesar de ter adquirido soja com o fim específico de exportação, a mercadoria não foi remetida diretamente ao porto. Diz que há requisitos mínimos para que a soja seja exportada e, por isso, antes de ser enviada ao porto, ela é obrigatoriamente submetida a processo de beneficiamento ou secagem, que visa colocá-la dentro dos padrões necessários à exportação.

Neste ponto, muito didaticamente, expõe o julgador de piso: (e-fls. 615)

> As empresas comerciais exportadoras são classificadas em dois grupos: i) as constituídas sob a forma de sociedade por ações, que possuem o Certificado de Registro Especial e atendem aos demais requisitos mínimos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, denominadas trading companies; e ii) as demais comerciais exportadoras, constituídas sob qualquer forma, que não possuem o Certificado de Registro Especial e são regidas pelo direito comum de empresa, de que trata o Código Civil.
>
> A empresa que não se enquadra nas exigências do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, para ser caracterizada como ECE deve ter o fim comercial em seu objeto social, realizar operações de comércio exterior, estar habilitada na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a operar no Siscomex e estar inscrita no Registro de Importadores e Exportadores da Secex.
>
> Em suma, são requisitos básicos para a caracterização de empresa comercial exportadora (que não sejam trading companies) apenas o fim comercial de suas atividades e a realização de operações de exportação.
>
> No caso concreto, consta no objeto social da empresa a realização de atividades comerciais. Constata-se, ainda, que ela realizou operações de exportação (fato não contestado na manifestação de inconformidade). Portanto, não há dúvidas de que a empresa é enquadrada como Empresa Comercial Exportadora.
>
> Quanto à impossibilidade de apropriação de créditos pelas ECE, tendo em vista a vedação contida no § 4º do art. 6º c/c o inciso III do caput do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, assiste razão à Fiscalização. Desse modo, elas não podem apropriar créditos sobre valores, por elas pagos, de transporte de mercadorias a elas vendidas com o fim específico de exportação (seja

DOCUMENTO VALIDADO

com fulcro no inciso II, seja com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

Pois bem.

Em síntese, a controvérsia principal neste litígio trata da possibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre despesas indiretas e encargos vinculados às receitas de exportação.

Pois bem.

O direito à apuração de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de apuração não cumulativa, está previsto pela Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS), nos seguintes termos:

> **Lei nº 10.637/2002:**
>
> **Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**
>
> **(...)**
>
> 2º **Não dará direito a crédito** o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I – (...)
>
> II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição,** inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> § 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**
>
> I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
>
> III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.
>
> 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;

DOCUMENTO VALIDADO

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

Lei nº 10.833/2003:

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

IX - **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda,** nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – (...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição,** inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

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 nº 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:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> § **4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.**
>
> (...)
>
> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
> (sem destaques no texto original)

Constata-se que, através do artigo 15, inciso III da Lei nº. 10.833/03, estendeu-se à Contribuição para o PIS/Pasep a disposição contida no § 4º do artigo 6º do mesmo Diploma Legal.

Todavia, aplicando os dispositivos legais acima citados, entendo assistir razão a Recorrente ao afirmar que não se aplica ao caso em análise a restrição prevista no § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que tal vedação atinge apenas o crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, e não aos custos e despesas indiretas, tais como: fretes, sobretudo, considerando que tais custos não estão abarcados pela isenção ou não incidência das contribuições.

Ademais, o crédito pleiteado versa sobre o serviço transporte do produto para a venda, ou ainda, frete na "operação" de venda, o que é permitido pelo art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei 10.833/03, acima citados, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como igualmente argumenta a Recorrente.

Pelas mesmas razões, a despesa com armazenagem de mercadorias destinadas à exportação, arcada pelo exportador, corresponde à hipótese de crédito, na forma pleiteada pela Recorrente.

Em suma, a vedação prevista pelo § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 se restringe aos créditos vinculados à receita de exportação, ou seja, decorrentes da venda de tais mercadorias. E, como os custos com fretes não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, resta flagrante o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

No mesmo sentido já se posicionou o CARF através do v. Acórdão nº 3402-009.133, de relatoria da Ilustre Conselheira Renata da Silveira Bilhim, cujo voto foi acompanhado por unanimidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008
>
> EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.
>
> Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comportam duas espécies: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.
>
> FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO.
>
> Considera-se adquirida a mercadoria com fim específico de exportação, ainda que não remetida diretamente a embarque ou recinto alfandegado, mas desde que permaneçam na Empresa Comercial Exportadora ou mesmo nas dependências de terceiros, não havendo necessidade de serem encaminhadas diretamente para embarque de exportação ou recinto alfandegado.
>
> CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as

DOCUMENTO VALIDADO

> despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

A ilustre Conselheira Relatora do r. voto condutor da decisão em referência, fez importantes ponderações com relação ao direito creditório em análise, as quais peço vênia para reproduzir igualmente a título de fundamentação, na forma prevista pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999:

> Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03).
>
> Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação: Art. 6º. § 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.
>
> Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.
>
> Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressalvar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria. Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela RJ ao § 4º, do art. 6ª, da Lei n. 10.833/2003.
>
> O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito

DOCUMENTO VALIDADO

decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, consequentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora. Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada.

O que gera nenhum prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.

É exatamente por esse motivo que o § 4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação.

Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade. Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação.

Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica. Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.
>
> Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.
>
> Ao meu sentir, e o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.
>
> Desta forma, fazendo um interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas- tais como o frete, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Daí, em observância à não cumulatividade, entendo que é permitido à Recorrente a apropriação de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03)- 2.1.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA, para tanto, no meu entender, não há vedação legal, e por isso, reverto tais glosas.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas:

(i) sindicado de trabalhadores e de ensacadores (glosa 1) e fornecimento de mão de obra temporária (glosa 6); e

(ii) serviços de transporte (fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Wagner Mota Momesso de Oliveira, redator designado.

A eminente relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes a **(i)** sindicato de trabalhadores e de ensacadores (glosa 1) e fornecimento de mão de obra temporária (glosa 6); e **(ii)** serviços de transporte (fretes) e créditos oriundos dos fretes alegadamente relacionados à atividade de comercial exportadora.

Divirjo, com a devida vênia.

Quanto ao **item I**, conforme bem apontado pela decisão recorrida, não restou comprovado que a mão de obra contratada fora aplicada no processo produtivo, consoante a seguir reproduzido:

> **5 CRÉDITOS SOBRE PAGAMENTOS REALIZADOS A SINDICATOS DE TRABALHADORES E DE ENSACADORES (MOTIVO DE GLOSA 1)**
>
> A Fiscalização glosou créditos calculados sobre valores pagos a sindicatos que intermedeiam o fornecimento de mão de obra de trabalhadores avulsos.
>
> A Manifestante alega que os pagamentos não foram feitos às pessoas físicas (trabalhadores avulsos), mas sim aos sindicatos, não se incidindo, consequentemente, na vedação prevista no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.
>
> A contratação de mão de obra de trabalhadores avulsos é intermediada pelos sindicatos com fulcro na Lei nº 12.023, de 27 de agosto de 2009, cujo art. 1º assim dispõe:
>
> > *Art. 1º As atividades de movimentação de mercadorias em geral exercidas por trabalhadores avulsos, para os fins desta Lei, são aquelas desenvolvidas*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *em áreas urbanas ou rurais sem vínculo empregatício, mediante intermediação obrigatória do sindicato da categoria, por meio de Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho para execução das atividades.*
>
> *Parágrafo único. A remuneração, a definição das funções, a composição de equipes e as demais condições de trabalho serão objeto de negociação entre as entidades representativas dos trabalhadores avulsos e dos tomadores de serviços.*

De fato, o pagamento pelo serviço prestado é realizado aos sindicatos intermediadores, conforme disposto no inciso I do art. 6º da mesma Lei. Confira-se:

> *Art. 6º São deveres do tomador de serviços:*
>
> *I – pagar ao sindicato os valores devidos pelos serviços prestados ou dias trabalhados, acrescidos dos percentuais relativos a repouso remunerado, 13º salário e férias acrescidas de 1/3 (um terço), para viabilizar o pagamento do trabalhador avulso, bem como os percentuais referentes aos adicionais extraordinários e noturnos;*
>
> *(...).*

Contudo, os prestadores dos serviços são os trabalhadores pessoas físicas. Por determinação legal, os recursos financeiros são entregues aos sindicatos que, atuando como intermediários, repassam-nos aos trabalhadores. Confira-se o disposto no inciso III do art. 5º da Lei mencionada:

> *Art. 5º São deveres do sindicato intermediador:*
>
> *(...)*
>
> *III – repassar aos respectivos beneficiários, no prazo máximo de 72 (setenta e duas) horas úteis, contadas a partir do seu arrecadamento, os valores devidos e pagos pelos tomadores do serviço, relativos à remuneração do trabalhador avulso;*
>
> *(...).*

Desse modo, esses valores têm natureza de pagamento de mão de obra a pessoas físicas e não de pagamento por serviços prestados por pessoas jurídicas. Como consta no inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não dão direito a crédito o valor de mão de obra pago a pessoa física.

À vista disso, as glosas devem ser mantidas.

6 CRÉDITOS SOBRE PAGAMENTOS REALIZADOS A EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO (MOTIVO DE GLOSA 6)

A Autoridade fiscal diz que a discriminação do serviços prestados pela empresa Selpe Seleção de Pessoal nos documentos fiscais como “Fornecimento de Mão de Obra Temporária” não foi suficiente para a classificar o serviço prestado como insumo do processo produtivo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

A Manifestante, por seu turno, realizou sua defesa relativamente a essa glosa junto com a defesa referente aos créditos calculados sobre os pagamentos realizados a sindicatos, não apresentando argumentos específicos contra o motivo apresentado pela Fiscalização para a glosa dos créditos aqui tratados.

Contudo, tratando dos valores glosados em geral (pagamentos a sindicatos e empresas de serviços temporários), diz que se trata de "trabalhadores temporários que irão atuar na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados pela Requerente à venda".

Sobre o assunto, a RFB já pacificou o entendimento de que a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilizar mão de obra aplicada no setor de produção de bens permite a apuração de créditos das contribuições. Confira-se a Solução de Consulta nº 105, de 2017:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.*
>
> *Observados os demais requisitos legais, permitem a apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), os dispêndios da pessoa jurídica com:*
>
> *[...]*
>
> *d) contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda.*

Assim, dentre outras hipóteses, não ensejam direito a crédito os gastos com mão de obra terceirizada empregada em atividades após o término do processo produtivo, em atividades meio ou em atividades de comercialização.

Como se viu, a Reclamante não trouxe qualquer esclarecimento adicional sobre os serviços contratados. Tampouco foi apresentado contrato firmado com a empresa Selpe Seleção de Pessoal, no qual conste a natureza desses serviços.

Nesse cenário, à míngua de provas de que o trabalho é aplicado no processo de produção, as glosas devem mantidas.

Com efeito, a recorrente não evidenciou, até a apresentação da manifestação de inconformidade, que a mão de obra contratada fora aplicada no seu processo produtivo.

Sendo assim, alinho-me à fundamentação da decisão recorrida, acima reproduzida, a adoto como razão de decidir, e, dessa forma, nego provimento a esse ponto do recurso.

Quanto ao item **II**, a ilustre relatora aduz o seguinte:

> Malgrado tenha a legislação vedado a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim

> específico de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, tal vedação aplica-se, tão somente, aos custos diretos relacionados com a aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, no meu entendimento, não abrangendo as despesas indiretas- tais como o frete, os quais não são desoneradas pelas contribuições ao PIS e da COFINS.
>
> Daí, em observância à não cumulatividade, entendo que é permitido à Recorrente a apropriação de créditos relativos aos custos indiretos, despesas e encargos decorrentes da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03)-2.1.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETES) E CRÉDITOS ORIUNDOS DOS FRETES ALEGADAMENTE RELACIONADOS À ATIVIDADE DE COMERCIAL EXPORTADORA, para tanto, no meu entender, não há vedação legal, e por isso, reverto tais glosas.

Com a devida vênia, discordo.

Concordo com a fundamentação da decisão recorrida acerca da matéria, abaixo reproduzida, a qual adoto como razão de decidir:

> **11 CRÉDITOS SOBRE FRETES NA EXPORTAÇÃO**
>
> (...)
>
> As empresas comerciais exportadoras são classificadas em dois grupos: i) as constituídas sob a forma de sociedade por ações, que possuem o Certificado de Registro Especial e atendem aos demais requisitos mínimos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, denominadas trading companies; e ii) as demais comerciais exportadoras, constituídas sob qualquer forma, que não possuem o Certificado de Registro Especial e são regidas pelo direito comum de empresa, de que trata o Código Civil.
>
> A empresa que não se enquadra nas exigências do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, para ser caracterizada como ECE deve ter o fim comercial em seu objeto social, realizar operações de comércio exterior, estar habilitada na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a operar no Siscomex e estar inscrita no Registro de Importadores e Exportadores da Secex.
>
> Em suma, são requisitos básicos para a caracterização de empresa comercial exportadora (que não sejam trading companies) apenas o fim comercial de suas atividades e a realização de operações de exportação.
>
> No caso concreto, consta no objeto social da empresa a realização de atividades comerciais. Constata-se, ainda, que ela realizou operações de exportação (fato não contestado na manifestação de inconformidade). Portanto, não há dúvidas de que a empresa é enquadrada como Empresa Comercial Exportadora.
>
> Quanto à impossibilidade de apropriação de créditos pelas ECE, tendo em vista a vedação contida no § 4º do art. 6º c/c o inciso III do caput do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, assiste razão à Fiscalização. Desse modo, elas não podem apropriar créditos sobre valores, por elas pagos, de transporte de mercadorias a

DOCUMENTO VALIDADO

elas vendidas com o fim específico de exportação (seja com fulcro no inciso II, seja com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

Sobre isso, veja-se o disposto na ementa da Solução de Divergência Cosit nº 8, de 24 de janeiro de 2017:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.
>
> No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
>
> **A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003.**
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, § 2º, II, §§ 8º e 9º, art. 6º, §§ 3º e 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14. (Sem destaques no original)

A Manifestante não discorda da existência da vedação contida nas Leis; mas alega sua inconstitucionalidade, assunto que não será objeto de análise neste Voto, como já esclarecido em seus primeiros parágrafos.

Como se viu, a Interessada utilizou como argumento para refutar as glosas somente a alegação de que a soja não foi encaminhada diretamente do vendedor para embarque ou para recinto alfandegado no porto de exportação, ainda que tenha sido a ela vendida com fim específico de exportação. Disse que, antes de chegar ao porto, a soja adquirida precisa ser beneficiada para atender a requisitos mínimos de qualidade exigidos.

Importante lembrar que o PIS e a Cofins não incidem nas vendas de mercadorias realizadas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação.

Consideram-se vendidas com fim específico de exportação as mercadorias remetidas, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento do vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados no porto de embarque.

Aqui, importa analisar o que dispõe o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzido na parte que interessa:

DOCUMENTO VALIDADO

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

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 aplicável à matéria.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à exportação.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

(...).

De saída, observa-se que, por uma questão lógica, o disposto no § 4º está intimamente relacionado à norma do inciso III do caput e é, de certa forma, dependente deste. Ora, se a empresa A vendeu uma mercadoria para a comercial exportadora B com fim específico de exportação, a comercial exportadora B adquiriu essa mercadoria com o mesmo fim. Consequente, a venda (pela empresa A) é realizada com suspensão das Contribuições e a empresa B não tem direito de calcular créditos vinculados à receita obtida com a mercadoria adquirida.

A Autoridade Fiscal constatou que as vendas foram realizadas à Manifestante com fim específico de exportação. Portanto, não há possibilidade de cálculo de quaisquer créditos, por ela, vinculados às receitas obtidas com essas mercadorias.

Importa registrar que, se a soja adquirida com o fim específico de exportação foi desviada em seu trajeto, quem deu causa ao desvio deve responder pelo pagamento das Contribuições não recolhidas pelos vendedores, bem como pelas penalidades cabíveis.

DOCUMENTO VALIDADO

> Registra-se que a Recorrente não apresentou qualquer documento que comprove sua alegação de não envio direto da soja para embarque ou para recinto alfandegado no porto de embarque.
>
> Releva consignar que, na análise dos documentos, foi possível observar que o transporte dessas mercadorias é realizado por mais de um meio (caminhões e trens), sendo necessário realizar transbordos e baldeações, o que não descaracteriza o envio direto, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação de regência.
>
> Registra-se que, sendo empresa preponderantemente exportadora, conforme visto no tópico 11 deste Voto, as mercadorias poderiam ter sido adquiridas para industrialização sob esse regime, com suspensão de pagamento de PIS e de Cofins. Contudo, nesse caso, os serviços de frete seriam também prestados com suspensão das Contribuições, não havendo direito a cálculo de crédito sobre seu valor.
>
> Por todo o exposto, as glosas relacionadas ao frete para transporte de soja adquirida com o fim específico de exportação devem ser mantidas.

Conforme visto, a legislação veda a apropriação de qualquer crédito vinculado à receita de exportação auferida por comercial exportadora que adquire mercadorias com o fim específico de exportação.

Em outras palavras, em relação às empresas comerciais exportadoras, há impedimento legal atinente não apenas à apuração de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins relacionada à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, atinente à apuração de créditos das contribuições em tela relacionados aos custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação.

Com efeito, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos, diretos e indiretos, da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora relacionadas a mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

> Assim dispõem os artigos 6º e 15 da Lei 10.833/03:
>
> **Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:** (Produção de efeito)
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior;
>
> II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;
>
> II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 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;

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> **§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à r**eceita de exportação.
>
> **Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto**:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> **III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei**;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (destaques nosso)

A 3ª Turma da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho já julgou a matéria em apreço e firmou o entendimento no sentido de que, a partir de 1º de maio de 2004, é vedado às empresas comerciais exportadoras aproveitar os créditos relativos aos insumos adquiridos para fins de exportação, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, combinado com art. 15, III, todos da Lei 10.833, de 2003, de acordo com o acórdão abaixo discriminado com parte de sua ementa:

> Acórdão nº 9303-014.990 – CSRF/3ª Turma
>
> Sessão de 8 de abril de 2024
>
> Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho
>
> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
>
> Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005
>
> COMERCIAL EXPORTADORA.
>
> São empresas que têm como objetivo social a comercialização, podendo adquirir produtos fabricados por terceiros para revenda no mercado interno ou destiná-los à exportação, assim como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, atividades tipicamente de uma empresa comercial.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.
>
> **A partir de 01 de maio de 2004, é vedado às empresas comerciais exportadoras aproveitar os créditos relativos aos insumos adquiridos para fins de exportação, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, combinado com art. 15, III, todos da Lei nº 10.833, de 2003**. (destaque nosso)

DOCUMENTO VALIDADO

Segue mais um precedentes da 3ª Turma da CSRF:

Acórdão nº 9303-014.884 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 14 de março de 2024

Relator: Rosaldo Trevisan

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação

A matéria em apreço foi analisada de forma brilhante pelo eminente relator do aludido acórdão nº 9303-014.990 – CSRF/3ª Turma, Gilson Macedo Rosenburg Filho, conforme parte do voto abaixo transcrito:

> Não se pode olvidar que as receitas referentes às operações de exportação gozam de tratamento privilegiado, sobre as quais não incidem a contribuição para o PIS e a COFINS, em consonância com o disposto no art. 149 da Constituição Federal.
>
> A legislação que instituiu o regime de apuração não-cumulativo para o PIS e para a COFINS dispõe e relaciona as receitas não sujeitas à incidência das contribuições, quais sejam: receitas da exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
>
> Apesar das pessoas jurídicas que realizam operações de exportação não apurarem contribuições a recolher sobre as respectivas receitas auferidas, a legislação permite que sejam apurados créditos referentes às mercadorias, produtos e insumos adquiridos, bem como em relação às despesas e encargos incorridos para o auferimento da receita da exportação (desde que estas receitas, se auferidas no mercado interno, estivessem sujeitas ao regime não-cumulativo), nas mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos apurados sobre as receitas auferidas no mercado interno.
>
> **Para a empresa comercial exportadora existe vedação legal expressa à apuração dos créditos relativos à Cofins, conforme se verifica na disposição constante do art. 6º, § 4º, extensiva à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003**, como segue: (...)
>
> **Destarte, por força do disposto no § 4º do art. 6º e no inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conclui-se que não é permitida a utilização de créditos diretos e indiretos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, vinculados às despesas efetuadas por pessoa jurídica comercial exportadora.**
>
> Não obstante, devemos tomar cuidado com as datas de vigência das modificações trazidas pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.856/2004, pois para a COFINS, a vedação acima retratada vale a partir de 01/02/2004, enquanto para o PIS, vale a partir de 01/05/2004.

DOCUMENTO VALIDADO

> No mesmo sentido, a título ilustrativo, esta E. Turma decidiu nos acórdãos 9303-006.025, de 30/11/2017, 9303-008.444, de 16/04/2019, e 9303-008.553, de 14/05/2019, em que a mesma empresa também era parte. (destaques nosso)

Vale destacar ainda a fundamentação do eminente relator do sobredito acórdão nº 9303-014.884 – CSRF/3ª Turma, Rosaldo Trevisan:

> (...) Portanto, expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de outras operações (o inciso III, do art. 15, combinado com o §4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, **impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação)**.
>
> Cabe esclarecer ainda que, essa vedação legal se assenta no fato de que o crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções no regramento estabelecido. (destaques nosso)

Há, portanto, expressa vedação na legislação acerca do aproveitamento de créditos, diretos e indiretos, das contribuições em apreço, vinculados às receitas de exportação, vale dizer, a restrição não se restringe ao crédito atinente à mercadoria exportada, de modo que inclui qualquer tipo de crédito que seja vinculado à mercadoria exportada (receita de exportação).

Logo, nada a prover neste tópico do recurso.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO