



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.900992/2015-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-015.080 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ATLANTICA EXPORTACAO E IMPORTACAO S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITOS. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO.

É vedada a apuração de qualquer tipo de crédito pela comercial exportadora vinculado à exportação de mercadoria adquirida com fim específico de exportação (artigo 6º, parágrafo 4º, da Lei nº 10.833/2003; Solução de Divergência COSIT nº 8/2017).

CRÉDITOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

Não há previsão legal de homologação tácita de crédito apurado pelo sujeito passivo. Ao apurar-se a existência de um pretense direito creditório, a Administração Tributária Federal detém a prerrogativa de inquirir a sua existência e validade, tendo em vista a aferição de certeza e liquidez.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Em matéria de direito creditório, para o reconhecimento em favor do contribuinte é necessário que restem plenamente caracterizados os seus atributos de certeza e liquidez. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde, de forma que fique demonstrada a certeza de sua procedência e a liquidez do seu valor.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-015.076, de 18 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 10680.900987/2015-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento as (os) conselheiras (os) s Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Daniel Moreno Castillo (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Bruno Minoru Takii, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Daniel Moreno Castillo. A Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara substituiu a Conselheira Keli Campos de Lima que se declarou impedida.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

**1.** Trata-se de controvérsia relativa a pedido de ressarcimento de créditos de Pis-Pasep/Cofins não cumulativa, posteriormente utilizado em declarações de compensação vinculadas. O despacho decisório indeferiu o pedido e não homologou as compensações, sob o fundamento de inexistência de direito creditório. A decisão de primeira instância administrativa manteve integralmente o indeferimento.

**2.** A DRJ assentou, em síntese, três fundamentos centrais.

(i) Primeiro, entendeu que a contribuinte, na condição de comercial exportadora, não pode apurar créditos vinculados à exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, por incidência do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, com apoio expresso na Solução de

Divergência COSIT nº 8/2017. A premissa adotada foi a de que houve aquisição de mercadorias com fim específico de exportação, sem segregação contábil e fiscal idônea entre essas operações e as demais.

- (ii) Segundo, a decisão concluiu que a escrituração da empresa apresentava inconsistências relevantes. Segundo o acórdão recorrido, no livro de entradas todas as aquisições teriam sido registradas sob CFOP 1102, em vez de haver individualização das entradas com CFOP 1501 quando se tratasse de mercadoria recebida com fim específico de exportação. Também se apontou que, nas saídas, parte das operações foi lançada em CFOP 7501 e parte em CFOP 7102, o que, para a DRJ, comprometeria a correta segregação entre exportação própria e exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Por isso, entendeu-se inviável a correta apuração dos créditos, sobretudo quanto aos critérios de apropriação direta ou rateio proporcional previstos na Lei nº 10.833/2003.
- (iii) Terceiro, a DRJ rejeitou todas as preliminares da contribuinte. Afastou a alegação de nulidade do despacho decisório, entendeu inexistir homologação tácita do pedido de ressarcimento, rechaçou a tese de prescrição dos débitos compensados e indeferiu os pedidos de diligência, perícia e juntada posterior de provas, ao fundamento de que caberia ao próprio sujeito passivo comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

**3.** Contra essa decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, cuja linha argumentativa procura deslocar o centro da controvérsia. A tese recursal principal é a de que o caso concreto não envolve aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, ao menos no tocante às operações que deram origem aos créditos pleiteados. A recorrente sustenta que adquiriu café para beneficiamento e rebeneficiamento, com posterior comercialização, e não para mera revenda exportadora. Por isso, afirma que a vedação do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 seria inaplicável.

**4.** O Recurso Voluntário desenvolve essa tese com forte base fática. A empresa afirma que sua atividade econômica principal é o beneficiamento de café e descreve, em detalhe, o processo produtivo: classificação dos lotes, separação dos grãos, rebeneficiamento, uso de máquinas de seleção por tamanho, cor e tipo, armazenamento, composição de blends e posterior comercialização. A narrativa recursal procura demonstrar que o café adquirido passa por transformação econômica relevante antes da venda, especialmente nas operações voltadas ao mercado externo, o que afastaria a caracterização de mera compra para exportação direta.

**5.** Ainda segundo a recorrente, a Fiscalização teria incorrido em erro metodológico ao presumir, a partir da condição de comercial exportadora e do elevado volume de

exportações, que todas as aquisições relevantes teriam sido feitas com fim específico de exportação.

6. O recurso insiste em que somente as operações efetivamente enquadradas nessa sistemática devem receber o tratamento restritivo da lei, e que as aquisições destinadas ao beneficiamento devem ser tratadas como insumos ou bens vinculados ao processo produtivo, sujeitos ao regime ordinário de creditamento da não cumulatividade.

## VOTO

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

### I. CONHECIMENTO

7. De antemão, observo que o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço integralmente, uma vez que a ciência da decisão recorrida ocorreu em 03/03/2023 e o protocolo recursal foi efetuado em 04/04/2023.

### II. MÉRITO

8. De partida aponto que a decisão de primeira instância apreciou adequadamente as alegações deduzidas pela contribuinte e delimitou, com precisão e suficiência, a controvérsia devolvida a julgamento, consignando, inclusive, a inocorrência de homologação tácita do pedido de ressarcimento e a imprescindibilidade de comprovação, pelo sujeito passivo, da certeza e da liquidez do direito creditório invocado.

9. Nesse contexto, à luz do permissivo contido no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e após o reexame integral dos autos, declaro minha expressa concordância com os fundamentos de fato e de direito lançados no acórdão da DRJ, adotando-os como razões de decidir do presente voto, por se revelarem explícitos, claros, congruentes e suficientes à adequada solução da controvérsia.

10. Cumpre assentar, ainda, que a técnica de fundamentação per relationem não configura motivação deficiente ou incompleta. Ao revés,

constitui forma legítima de incorporação dos fundamentos expendidos em decisão antecedente, desde que o órgão julgador, como no caso, proceda ao efetivo exame da controvérsia e manifeste, de modo consciente e expresso, adesão aos fundamentos anteriormente lançados.

**11.** Assim, com fundamento no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, adoto os fundamentos constantes da decisão recorrida, os quais passam a integrar o presente voto como suas razões de decidir, motivo pelo qual passo a reproduzi-los.

#### VOTO

##### Admissibilidade

A manifestação de inconformidade é tempestiva, e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dela se conhece.

##### Preliminares

Preliminarmente, o sujeito passivo alega nulidade formal do despacho decisório do

pedido de ressarcimento por divergências entre os valores informados no relatório do despacho decisório e no auto de infração; diferenças entre os valores “compensados” nos despachos decisórios e os valores indicados no termo de verificação fiscal; ausência de detalhamento e informações pois o procedimento fiscal teria glosado créditos de insumos e outras despesas sem justificar tais glosas e nulidade do despacho decisório dos “pedidos” (sic) de compensação em razão de consulta ao sistema da Receita Federal do Brasil constar a informação “não há despacho decisório emitido para esse documento”.

Ainda de forma preliminar, alega prescrição dos débitos objeto das declarações de

compensação, homologação tácita do pedido de ressarcimento em face da nulidade e requer a reunião dos processos relativos ao mesmo procedimento fiscal para decisão em conjunto.

No que se refere a “reunião dos processos para decisão em conjunto”, esclarecemos que, embora os pedidos sejam separados em processos distintos por tributo e trimestre para fins de controle dos valores pleiteados, o julgamento em conjunto de processos correlatos já é procedimento adotado pela RFB, de forma que esse assunto prescinde de apreciação.

## DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 assim dispõe quanto à nulidade:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Para demonstrar a suposta divergência entre valores informados no relatório do

despacho decisório e no auto de infração o sujeito passivo apresenta duas tabelas extraídas dos dois documentos. Basta uma rápida observação para identificar a origem da “divergência”. Trata-se de mero lapso manifesto, em que no relatório do despacho decisório a autoridade fiscal deixou de relacionar o Per/dcomp de nº 34237.73442.310811.1.1.08-6891 relativo a Pis/Pasep 1º trimestre de 2011. Entretanto, a falha em nada prejudica a fundamentação e o resultado da análise. Além do mais, esse lapso não ocorreu no processo relativo ao referido Per/dcomp e em nada afeta os demais processos.

Quanto à alegada “incongruência” entre os valores compensados nos despachos

decisórios e os valores dos créditos indeferidos no Termo de Verificação Fiscal, revela apenas desconhecimento do sujeito passivo. Os valores indicados no Termo de Verificação Fiscal são os montantes de crédito pleiteados nos pedidos de ressarcimento. Enquanto os valores compensados são aqueles que o sujeito passivo utilizou para extinguir débitos por meio de compensação. Apenas isso. Ou seja, caso os valores tivessem sido reconhecidos pela autoridade fiscal, em vários processos além de homologar as compensações restariam saldos a ressarcir.

No que se refere à alegação de nulidade dos despachos decisórios dos “pedidos” (sic)

de compensação em razão de consulta ao sistema da Receita Federal do Brasil trazer a informação “não há despacho decisório emitido para esse documento”, trata-se de mero equívoco de entendimento da interessada.

O despacho decisório de indeferimento do pedido de ressarcimento e de NÃO HOMOLOGAÇÃO das declarações de compensação é uma decisão única, vinculada ao número do Pedido de Ressarcimento – que é o Per/Dcomp com demonstrativo de crédito. Enquanto as declarações de compensação são documentos a ele vinculados. Sendo assim, a consulta ao

Despacho Decisório é feita pelo número do Pedido de Ressarcimento, que é o documento com demonstrativo de crédito. Uma vez que a pessoa jurídica interessada acessou o despacho decisório do pedido de ressarcimento com demonstrativo de crédito, acessou o relatório fiscal a ele anexado e apresentou sua defesa de forma tempestiva, está claro que teve acesso a todas as informações disponíveis.

A não homologação das declarações de compensação consta no próprio despacho decisório do pedido de ressarcimento. Além disso, os documentos vinculados são relacionados nas informações complementares que o acompanham, inclusive todas as informações referentes ao detalhamento das compensações.

Sendo assim, ao acessar o despacho decisório do pedido de ressarcimento e suas

informações complementares, o sujeito passivo já está acessando todas as informações referentes às declarações de compensação a ele vinculadas, enquanto a defesa apresentada abrange todas essas declarações de compensação. Destaque-se ainda o fato de a discussão do contencioso referir-se à procedência ou não do direito creditório, e por isso transcorre por meio do processo administrativo do crédito, irradiando os efeitos para as declarações de compensação vinculadas.

Veja-se o exemplo colacionado abaixo, extraído de um dos processos deste “conjunto” em discussão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 117136861

DRF BELO HORIZONTE

DATA DE EMISSÃO: 02/09/2016

#### 1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CNPJ 03.936.615/0001-75	NOME EMPRESARIAL ATLANTICA EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
----------------------------	--

#### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE AFUPAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
33962.67878.310811.1.1.09-4261	1º trimestre de 2011 - 01/01/2011 a 31/03/2011	COFINS NÃO-CUMUL EXPORT	10680-900.984/2015-67

#### 3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO  
Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 2.398.161,11  
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatou-se que não há direito ao crédito pleiteado.  
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Diante do exposto:  
NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:  
05853.36268.250712.1.7.09-3872 26157.11727.151012.1.3.09-6012 16745.54205.210912.1.3.09-1916 13902.16273.310812.1.3.09-6334  
31709.49613.200812.1.3.09-8923 09402.00414.200912.1.3.09-9374  
INDIFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) PER/DCOMP:  
33962.67878.310811.1.1.09-4261  
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/09/2016.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
2.398.067,38	479.613,41	1.255.748,71

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br/menu/onde-encontrar/](http://www.receita.fazenda.gov.br/menu/onde-encontrar/), opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".  
Base Legal: Lei nº 10.833, de 2003, Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

#### 4-CIÊNCIA E INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo CIENTIFICADO deste despacho e INTIMADO a, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir de ciência desta, efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com os respectivos acréscimos legais, facultada a apresentação de manifestação de inconformidade à Delegacia de Receita Federal do Brasil de Julgamento, no mesmo prazo, nos termos das §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações posteriores. Não havendo pagamento ou apresentação de manifestação de inconformidade, os débitos indevidamente compensados, com os acréscimos legais, serão inscritos em Dívida Ativa da União para cobrança executiva.

#### 5-TITULAR DA UNIDADE DE JURISDIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

	NOME MARIO JOSE DEHON SAO THIAGO SANTIAGO
	CARGO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
	MATRÍCULA 57162

462 875

#### PER/DCOMP Despacho Decisório - PER/DCOMP Vinculados ao Processo

Nome/Nome Empresarial: ATLANTICA EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA  
CPF/CNPJ: 03.936.615/0001-75  
PER/DCOMP: 33962.67878.310811.1.1.09-4261  
Tipo de Crédito: COFINS NÃO-CUMUL EXPORT  
Despacho Decisório (Nº de Rastreamento): 117136861  
Tipo de Documento: Pedido de Ressarcimento

Na relação a seguir, são exibidos os PER/DCOMP objeto do presente despacho decisório e os documentos retificadores ou pedidos de cancelamento a eles relacionados:

33962.67878.310811.1.1.09-4261 (original)  
05853.36268.250712.1.7.09-3872 (retificador)  
PER/DCOMP original 41544.82899.310811.1.3.09-4880 transmitido em 31/08/2011  
Retificado por 05853.36268.250712.1.7.09-3872 transmitido em 25/07/2012  
31709.49613.200812.1.3.09-8923 (original)  
13902.16273.310812.1.3.09-6334 (original)  
09402.00414.200912.1.3.09-9374 (original)  
16745.54205.210912.1.3.09-1916 (original)  
26157.11727.151012.1.3.09-6012 (original)

Sobre a alegação de nulidade formal do despacho decisório do pedido de ressarcimento por ausência de detalhamento e informações sobre as glosas dos créditos relativos a insumos e outras despesas, esclarece-se que não houve esse tipo de glosa nas bases de cálculo dos créditos. O indeferimento se deu por inconsistências detectadas nos registros relativos a aquisição de bens adquiridos com fim específico de exportação e suas respectivas receitas. Portanto, não existe essa causa de nulidade suscitada.

Não se verifica no presente caso qualquer ofensa ao direito ao contraditório e a ampla defesa, tendo sido o Despacho Decisório lavrado por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/1972. A pessoa jurídica apresentou tempestivamente sua defesa, abordando o relatório fiscal que é parte integrante do despacho decisório, a qual produziu todos os efeitos esperados em relação às declarações de compensação. É denegada, portanto, a preliminar de nulidade.

## DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA

Quanto à homologação tácita do pedido de ressarcimento em face da nulidade do

despacho decisório, mesmo não sendo esta reconhecida, conforme anteriormente exposto, apreciaremos o tema do ponto de vista legal.

O Decreto nº 20.910 de 06 de janeiro de 1932, que dispõe acerca da prescrição das

dívidas passivas da União, assim dispõe:

Decreto nº 20.910/1932

Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

(...)

Art. 4º Não corre a prescrição durante a demora que, no estudo, ao reconhecimento ou no pagamento da dívida, considerada líquida, tiverem as repartições ou funcionários encarregados de estudar e apurá-la.

Parágrafo único. A suspensão da prescrição, neste caso, verificar-se-á pela entrada do requerimento do titular do direito ou do credor nos livros ou protocolos das repartições públicas, com designação do dia, mês e ano.

Art. 5º Não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos que lhe forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para extinção do seu direito à ação ou reclamação.

Enquanto o normativo é expresso ao estabelecer prazo para o administrado reivindicar seus créditos, nenhum limite temporal impõe para a análise desse direito. Ao contrário, no artigo 4º afasta a prescrição para o estudo e apuração da dívida, enquanto no artigo 5º suspende o prazo prescricional a partir do requerimento do interessado.

Diverso é o regramento quanto a ocorrência de homologação tácita de declaração de compensação. A teor do disposto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 (com a dada pela Lei nº 10.833/2003), a figura da homologação tácita está prevista apenas para declarações de compensação, considerando que a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso II, da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Ela opera seus efeitos sobre os débitos

compensados, causando sua extinção. Entretanto, o decurso do prazo ali definido não cria um direito creditório.

Qualquer definição de prazo que implique em “homologação tácita” de pedido de ressarcimento também demanda a existência de lei definidora. Em não havendo essa determinação legal, válida é a averiguação, a qualquer tempo, da procedência e do quantum (certeza e liquidez) a que faz jus o requerente de créditos contra a Fazenda Nacional. Ao apurar-se a existência de um pretensão direito creditório, a Administração Tributária Federal detém a prerrogativa de inquirir a sua existência e validade, tendo em vista a aferição de certeza e liquidez, em observância ao poder de cautela e preservação do erário público e aos princípios da verdade material e da indisponibilidade do interesse público, de forma que não decai o direito de o Fisco examinar a toda documentação necessária a esse fim.

A título informativo, apresentamos Acórdãos do CARF que seguem esse entendimento:

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Pela absoluta ausência de previsão legal, e nos termos dos precedentes deste Colegiado, inexistente prazo para análise de pedido de ressarcimento por parte da Administração Tributária, sendo o prazo de 5 anos suscitado pelo contribuinte estendido apenas aos Pedidos de Compensação, o que foi observado no processo. (Acórdão nº 3402-002.301, de 29/01/2014)

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Pela absoluta ausência de previsão legal, não corre prazo contra a Administração Tributária para análise de pedido de ressarcimento, mas mesmo utilizando a analogia, não aconteceu ao caso. (Acórdão Nº 3201002608, de 28/03/2017)

CRÉDITOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DE SALDOS. INAPLICABILIDADE. Não há previsão legal de homologação tácita de crédito apurado pelo sujeito passivo, devendo ser mantida pela contribuinte a documentação pertinente para comprovação da liquidez e certeza dos valores que se alega ter direito ao aproveitamento. (Acórdão Nº 10166.730479/2014)

Assim, não há prazo legalmente definido para o exame da legitimidade de direito

creditório que implique em algum tipo de “convalidação tácita” destes.

Quanto à homologação tácita das declarações de compensação em razão de nulidade do despacho decisório, em não se reconhecendo a nulidade do mesmo, conseqüentemente não ocorre a homologação tácita pretendida, prevista no artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 e suas alterações.

## DA PRESCRIÇÃO

Ainda de forma preliminar, a pessoa jurídica interessada alega prescrição dos débitos objeto das declarações de compensação, por se tratar de lançamento por homologação, sujeito ao artigo 150, parágrafo 1º do CTN, considerando o termo inicial do prazo prescricional a data de envio das DCTFs referentes aos débitos objeto das declarações de compensação. Cita jurisprudência.

Entretanto, no caso de débitos extintos por compensação, por meio de Declaração de Compensação, aplica-se o disposto nos artigos 156, inciso II, e 170 do Código Tributário Nacional c/c o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e suas alterações, que transcrevemos abaixo.

### CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;

(...)

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

### Lei nº 9.430/1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

Assim, o prazo prescricional contado a partir da apresentação das declarações de

compensação encontra-se suspenso na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Mérito

DA VINCULAÇÃO DO JULGADOR ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Consoante o disposto no art. 17, incisos IV e V, da Portaria ME n.º 340, de 08/10/2020 – que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil – o julgador administrativo de primeira instância deve observar as normas legais e regulamentares vigentes, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos, sob pena de responsabilização funcional (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90).

Mencione-se ainda o disposto no artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a atividade administrativa da autoridade fiscal é vinculada e obrigatória, também sob pena de responsabilidade funcional.

Desta forma, são improfícuos os julgados administrativos e judiciais, bem como as

teses doutrinárias, colacionados pela Manifestante, visto que tais decisões não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas DRJ, por não existir lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100, II, CTN). Assim, neste Voto não cabe a apreciação de argumentações dessa natureza.

No que se refere aos atos normativos e interpretativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, estabelece a Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021 em seu artigo 33 que a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

DO PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA

No caso em exame, o sujeito passivo requer a realização de diligência e/ou perícia com a finalidade de comprovar e demonstrar o direito creditório pretendido.

No entanto, o contribuinte não pode pretender suprir mediante diligência e perícia que é obrigação de sua parte, no caso a comprovação do seu direito líquido e certo. A realização de diligência e perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tenha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória. Nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a manifestação de inconformidade deve vir acompanhada dos documentos em que se fundamentar, devendo ainda ser observado o disposto no art. 16 do mesmo diploma legal:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I – ...

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1.º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...)

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

No presente caso, a realização de diligência não se mostra necessária para buscar

documentos comprobatórios que ao sujeito passivo caberia apresentar juntamente com suas alegações. Cabe ainda mencionar a legislação referente a guarda e natureza de documentos comprobatórios.

Regulamento do Imposto de Renda – Dec. 9.580/2018 Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º) .

Sendo assim, o sujeito passivo pretende transferir para a administração tributária o dever de diligenciar em busca de documentos sob sua guarda e responsabilidade.

Quanto à realização de perícia, pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos. Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes.

Nestes termos, indefere-se o pedido para realização de diligência e/ou perícia.

#### DA JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

Nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, a manifestação de inconformidade

deve vir acompanhada dos documentos em que se fundamentar, devendo ainda ser observado o disposto no art. 16 do mesmo diploma legal:

Decreto nº 70.235/1972

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I – ...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Portanto, o pedido para a apresentação posterior de provas não tem amparo legal.

#### DAS GLOSAS

Analisada a documentação contábil e fiscal da empresa – arquivos digitais das

escriturações contábil e fiscal, bem como os registros das notas fiscais eletrônicas (SPED NF-e), verificadas as receitas no mercado interno e externo, e dessas as exportações próprias e as remessas de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, a autoridade fiscal constatou irregularidades nos registros de apuração dos créditos. Parte das aquisições de mercadorias com fim específico de exportação foram indevidamente lançadas com o CFOP 1102 (compras para comercialização). Quanto às saídas, mercadorias adquiridas com fim específico de exportação foram parcialmente lançadas no CFOP correto (7501) e parte como exportação de mercadorias adquiridas de terceiros (CFOP 7102). Colacionamos abaixo pequeno excerto do relatório fiscal.

A empresa efetuou operações de aquisição de mercadorias com a finalidade específica de exportação efetuando o lançamento de todas as mercadorias no Livro de Registro de Entradas no CFOP 1102 – cuja descrição é “Compra para comercialização”, enquanto o enquadramento correto no registro das entradas deveria ser no CFOP 1501, cuja descrição é “Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação”. Verificamos através da análise das notas fiscais a existência das aquisições com a operação tributável (Código de Situação Tributária - CST 01 – tributado ad valorem, com aplicação das alíquotas previstas na legislação) e com a operação não tributável (CST 08 – sem incidência) relativas à incidência das contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

Contudo, ao analisarmos as notas fiscais eletrônicas no tocante à comercialização de mercadorias adquiridas de fornecedores nacionais com fim específico de exportação constatamos que o contribuinte lançou parte no Código Fiscal de Operações - CFOP 7501, cuja descrição é “Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação” e parte no CFOP 7102, cuja descrição é “Venda para o exterior de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”. Nota-se claramente que a empresa lançou incorretamente parte dos produtos exportados no CFOP 7102, que retrata somente a exportação de mercadoria, deixando de retratar claramente as operações de exportações de mercadorias recebidas com fim específico de exportação.

Em razão dessas irregularidades, a autoridade fiscal indeferiu a totalidade dos créditos, uma vez que na apuração feita pela empresa, as receitas de exportações próprias não estão corretamente segregadas das exportações de mercadorias recebidas de terceiros com fim específico de exportação na condição de comercial exportadora.

Ante ao exposto, efetuamos as seguintes glosas: no valor de **R\$ 130.225,55** (cento e trinta mil, duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta e cinco centavos) referente ao PER/DCOMP, objeto do presente procedimento fiscal, por falta de atendimento às intimações para apresentação da documentação comprobatória necessária à análise dos créditos pleiteados; e no valor de **R\$ 20.992.615,80** (vinte milhões, novecentos e noventa e dois mil, seiscentos e quinze reais e oitenta centavos) referente aos PER/DCOMP, objetos do presente procedimento fiscal, pela caracterização da impropriedade do creditamento do PIS/PASEP e da COFINS em relação a exportação de mercadorias adquiridas com a finalidade específica de exportação.

Em sua defesa a pessoa jurídica discorre sobre as formas de exportação (direta e

indireta), sobre “Trading Companies”; argumenta que não são todas as aquisições feitas por comerciais exportadoras que tem “fim específico de exportação”; defende a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS pelas comerciais exportadoras quando da aquisição de mercadorias sem fim específico de exportação (menciona Solução de Consulta nº 69/2010), argumenta ser ilegal a presunção de que todas as aquisições feitas por comercial exportadora sejam com fim específico de exportação; argumenta que tendo presumido que todas as aquisições são com fim específico de exportação caberia à fiscalização comprovar tal fato; discorre sobre “presunção” no direito tributário; argumenta que a maioria de suas operações não são com fim específico de exportação, sendo este fato comprovado pelo beneficiamento feito por terceiros; destaca que a decisão de venda no mercado interno ou externo se dá após a aquisição das mercadorias no contexto da melhor opção do mercado de café; explica que o café adquirido é remetido para armazéns terceirizados para beneficiamento e somente após negociação é definida a venda no mercado interno ou externo. Alega que as operações como fim específico de exportação “devem ser consideradas “nota a nota”, cada caso individualmente”.

Ainda, na apresentação de sua defesa, discorre sobre a legislação referente a apuração dos créditos da não cumulatividade, defende seu direito a tomada de créditos da não cumulatividade pela aquisição de insumos, fretes, armazenagem, dentre outros. Alega que o cálculo dos créditos não é composto apenas de bens adquiridos para revenda (CFOP 1.102) mas também de diversos CFOPs que apresenta de modo exemplificativo. Argumenta que não apurou créditos pelas aquisições de mercadorias com fim específico de exportação, que tem direito ao creditamento referente a outros itens tais como fretes, armazenagem e energia elétrica.

Embora no item 109 a interessada mencione uma planilha (Doc. 11) que demonstraria a apuração em acordo com a legislação, não logramos localizar tal documento no processo.

109. Na planilha anexa (**DOC. 11**), foram analisados e confrontados com os **DACONS (DOC. 7)** respectivos e os Livros de Registro de Entrada (**DOC. 8**) do período do crédito em discussão, de janeiro a dezembro de 2011, com o fito de comprovar que as aquisições que compuseram os créditos pleiteados nos **PERCOMPs** glosados estavam em completo acordo com a legislação e com as informações declaradas à RFB.

O exame atento e minucioso do relatório fiscal permite compreender que o indeferimento dos créditos, conforme já anteriormente mencionado, ocorreu em razão de inconsistências na apuração dos valores, nos registros contábeis e fiscais que não segregaram adequadamente cada tipo de receita (de exportação própria, do mercado interno e das mercadorias adquiridas com fim específico de exportação na condição de comercial exportadora), além do registro indevido de notas fiscais de entrada com CFOP 1501 pelo CFOP 1102.

Exceto pelas aquisições de mercadorias com fim específico de exportação indevidamente registradas com o CFOP incorreto, a autoridade fiscal não questiona os demais itens da base de cálculo dos créditos.

O ponto central do indeferimento é a falta da correta segregação e registro das receitas e os correspondentes percentuais de rateio ou apropriação direta dos créditos, conforme previsto no artigo 6º, parágrafo 3º da Lei nº 10.833/2003, de forma a permitir a correta apuração de créditos relativos às receitas de exportações próprias e do mercado interno. Sendo que em relação às exportações de mercadorias recebidas de terceiros com fim específico de exportação é vedada a apuração de créditos pela comercial exportadora.

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º .....

(...)

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

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 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;
- 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.

Embora com a manifestação de inconformidade tenham sido juntadas cópias de notas fiscais e de livros de registros de entrada, não foram trazidos demonstrativos e cálculos que atestem a correta apuração dos valores pleiteados, em face das exigências da legislação. Não é possível, nem cabível, que se pretenda que esta autoridade julgadora busque

produzir a apuração, conforme prevista na legislação, a partir das cópias apresentadas.

Em suas alegações, a empresa reconhece que as operações com fim específico de exportação “devem ser consideradas “nota a nota”, cada caso individualmente”, uma vez que a legislação não permite a apuração e o ressarcimento de créditos a elas vinculados. Mas não traz cálculos, demonstrativos e documentação para comprovar que os créditos pleiteados foram corretamente apurados.

Nos casos de restituição e compensação é atribuição do interessado a demonstração da efetiva existência do direito creditório pretendido.

O artigo 28 do Decreto nº 7.574/2011 que regulamenta os processos administrativos fiscais no âmbito da Receita Federal do Brasil dispõe:

“Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).”

Já o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015, aplicável

subsidiariamente ao citado Decreto, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito.

Em matéria de direito creditório, para o reconhecimento em favor do contribuinte necessário que restem plenamente caracterizados os seus atributos de certeza e liquidez. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde, de forma que fique demonstrada a certeza de sua procedência e a liquidez do seu valor.

Se por um lado o princípio da verdade material opera em favor do sujeito passivo na busca por demonstrar seu direito, o princípio da indisponibilidade do interesse público informa a proteção ao erário, exigindo-se a verificação dos requisitos de certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

Por fim, quanto à menção no Relatório Fiscal ao artigo 6º, parágrafo 4º, da Lei nº 10.833/2003, trata-se da impossibilidade de apuração de qualquer tipo de crédito pela comercial exportadora vinculado à exportação de mercadoria adquirida com fim específico de exportação. O artigo 245 da Instrução Normativa RFB nº 2121/2022 traz a disciplina do tema:

Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022

#### TÍTULO V

#### DA COMPENSAÇÃO E DO RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS NO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA

## CAPÍTULO I

## DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

Art. 245. Na hipótese prevista nos incisos I a III do art. 20, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma prevista nos arts. 169 a 192, 193, 197, 210 e 211 para fins de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º):

I - desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas decorrente das demais operações no mercado interno; ou

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021.

§ 1º A pessoa jurídica que até o final de cada trimestre-calendário não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no caput, poderá solicitar o seu ressarcimento, observado o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º).

§ 2º O disposto no caput e no § 1º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, nos termos do disposto nos §§ 2º a 5º do art. 244 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 3º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 3º O direito de utilizar o crédito na forma prevista no § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do art. 20, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 4º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

A Receita Federal do Brasil, através da Coordenação-Geral de Tributação, pronunciou-se sobre esse tema na Solução de Divergência COSIT nº 8, de 24/01/2017 (publicada no DOU de em 26/01/2017, seção 1, página 23). A seguir, transcreve-se a ementa e trechos dessa Solução Divergência:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

(...)

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003 relativamente a frete e armazenagem

vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II, §§ 8º e 9º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, art. 6º, § 4º, art. 15, II e III; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 1º.

(...)

Fundamentos

(...)

33. (...) O art. 6º c/c o art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, regulamentam a questão ora posta. Vide seus respectivos textos:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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:

(...)

§ 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:

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

34. Consoante texto legal acima, constata-se que é vedado às empresas comerciais exportadoras apurar quaisquer créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à receita de exportação. Dito texto estabelece expressamente que “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 ...”.

35. Ainda, verifica-se que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, supra, faz remissão ao § 1º do mesmo artigo, que, por sua vez, alude ao art. 3º da referida Lei, sem mencionar qualquer dos 11 (onze) incisos desse último. Diante de tal evidência, a restrição ao crédito se faz em relação a todo o artigo (o 3º), ou seja, a todas as hipóteses ali arroladas, inclusive frete e armazenagem na operação de venda.

36. A alegação do contribuinte de que o comando legal só vedaria a apuração de crédito referente ao inciso I (compra de mercadoria para revenda) do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não prospera. Ora, o legislador expressamente se posicionou no sentido de negar o direito ao crédito das contribuições em análise, em relação aos serviços relatados, para as ECE, não cabendo à autoridade tributária interpretar o comando legal restringindo indevidamente o seu alcance.

(...)

38. Quando houver dispêndios vinculados tanto à venda no mercado interno quanto à exportação de bens adquiridos com fim específico de exportação, deve-se, aplicandose o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, apurar o crédito por meio de rateio proporcional, na forma dos §§ 8º e 9º do art. 3º dessa lei:

Art. 3º (...)

(...)

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 6º (...)

(...)

§ 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

Assim, está correto o entendimento adotado pela autoridade fiscal.

### Conclusão

Nos termos da fundamentação anteriormente exposta, voto no sentido de conhecer da manifestação de inconformidade e, no mérito, julgá-la IMPROCEDENTE, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

DIANTE DO EXPOSTO, voto em conhecer do recurso voluntário e no mérito em negar provimento.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente Redator