



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.905005/2020-16
ACÓRDÃO	3101-004.268 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGRARIA AGROINDUSTRIAL.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO CENTRALIZADA NA MATRIZ. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO.

O cálculo de rateio na apuração dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins segregado por unidade de negócio ou estabelecimento da pessoa jurídica desrespeita a personalidade jurídica e contraria o comando legal expresso de centralização da apuração prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/1990.

É nulo o despacho decisório que contraria o comando legal expresso de centralização da apuração prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/1990.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para anular o despacho decisório e devolver os autos para Unidade de Origem efetuar nova análise do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Ramon Silva Cunha que afastavam a nulidade. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator e Presidente

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Denise Madalena Green (substituto[a] integral), Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente a Conselheira Luciana Ferreira Braga que foi substituída pela Conselheira Denise Madalena Green.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-036.349, de 13 de março de 2023, da 23ª Turma da DRJ08, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o REsp. nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa. Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc, que estão fora da efetiva produção e/ou prestação de serviço.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. No âmbito dos créditos da não cumulatividade, apenas os créditos líquidos e certos das contribuições é que servem para deduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizados em compensação, conforme artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional. É ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do seu direito, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

CÁLCULO DOS CRÉDITOS RESSARCÍVEIS. MÉTODO DE CÁLCULO. RATEIO E RECEITAS. O método de determinação dos créditos relacionados a custos, despesas e encargos comuns é opção do contribuinte e ele optou pela sua vinculação à receita auferida no mercado interno (tributado e não tributado) e de exportação com base na proporção da receita bruta auferida (método de rateio dito proporcional), e cabe ao contribuinte comprovar quais custos, despesas e encargos são comuns aos produtos que geraram as ditas receitas e que necessitam, portanto, de aplicação de método de rateio proporcional geral da pessoa jurídica para poder classificar e calcular os percentuais e valores dos créditos ressarcíveis e se utilizar dos mesmos para poder compensar. Havendo

produção diversificada onde há custos, despesas e encargos comuns a uns e não a outros, e vice-versa, e tendo optado pelo método de rateio proporcional, não há ilegalidade alguma em proceder-se a vários rateios para se efetivar a correta apuração, já que não se trata de insumos comuns, mas específicos a uma determinada área de negócio / estabelecimento. Não se aplica um critério de rateio geral da pessoa jurídica relacionados a custos, despesas e encargos que não são comuns a todas as áreas de negócios / estabelecimentos da pessoa jurídica, da mesma forma que, por exemplo, não se aplica um critério de rateio geral da pessoa jurídica para bens adquiridos exclusivamente para revenda por uma área específica de negócio / estabelecimento e revendidos apenas no mercado interno por este.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. A formação de lotes para posterior exportação não se mostra vinculada diretamente a uma operação de venda. Constitui etapa anterior à venda, não geradora de crédito. O transporte em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica de produtos em elaboração confere crédito a título de insumo, sendo vedado o crédito com transporte de produto acabado. Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade e escrituração fiscal para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO NA FABRICAÇÃO DE RAÇÃO PARA AVES E SUÍNOS. ESTORNO. A pessoa jurídica vendedora de rações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 (suínos e aves), deve estornar os créditos referentes à aquisição de insumos vinculados aos produtos vendidos com a suspensão. Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA. A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrada, justificadamente, a ocorrência de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material, no presente caso, é composta pelo poder de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade de verificação do direito creditório peticionado pela

requerente com a sua realidade fática. A verdade material não pode ser utilizada como argumento para o desrespeito à distribuição dos ônus da prova, inclusive quanto ao prazo para o exercício de tal direito, sendo que as diligências e perícias não se prestam a suprir deficiências na produção de provas.

DILIGÊNCIA. Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da defesa, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção da autoridade julgadora.

SUSTENTAÇÃO ORAL. Inexiste previsão legal de sustentação oral por parte da defesa na oportunidade do julgamento das manifestações de inconformidade apresentadas perante as Delegacias de Julgamento. **NULIDADE.** Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisou os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, teceu longas linhas acerca de seu processo produtivo, da insatisfação pelo critério de rateio adotado pela Fiscalização e mantido pela decisão recorrida, das glosas referentes aos fretes para formação de lotes para exportação e aos fretes na compra de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições, das glosas referentes a aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de ração.

Termina petição recursal, requisitando, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

Este é o breve relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Admissibilidade

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Foi suscitada de ofício a nulidade do despacho decisório em virtude de erro na aplicação do critério de rateio utilizado para determinar o valor dos créditos ressarcíveis no regime da não cumulatividade prevista nas Leis nº 10637/2002 e 10833/2003.

Segundo a recorrente, a Autoridade Fiscal aplicou 3 (três) critérios distintos para apuração dos créditos no presente caso:

a) Rateio Proporcional com base na Receita Bruta” para custos, despesas e encargos comuns”, vinculadas as Receitas Tributadas no Mercado Interno, Não Tributadas no Mercado Interno e de Exportação;

b) Rateio Proporcional com base na Receita Bruta individualizada para determinados estabelecimentos - unidades produtoras de malte (0010) e de rações (0120 e 0320), procedendo a realocação do crédito originários destas unidades do CST 056 (MT, MINT e ME), para o CST 050, com base no percentual de receita do mercado interno tributado destes estabelecimentos;

c) “Apropriação Direta” – para o caso em que considerou que o insumo/bem foi utilizado exclusivamente na fabricação de bens que tiveram saída tributada no Mercado Interno (CST 01) realocou os créditos para o CST 50 (Crédito Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno);

Em consequência disso, a Recorrente teve grande parte do crédito apurado, realocado do Mercado Interno Não Tributado e Mercado Externo, para o Mercado Interno Tributado, este último, não passível de ressarcimento/compensação, mas tão somente de dedução das próprias contribuições.

Discordo da nulidade suscitada.

Ao meu sentir, a Autoridade Fiscal, com base nos documentos apresentados pela recorrente, entendeu que haveria insumos/bens vinculados exclusivamente a saídas tributadas (CST 01), sendo que, para estes casos, desconsiderou o CST 056 e critério de Rateio Proporcional apurado pela Contribuinte, e realocou tais créditos para o CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno).

Com base nesta premissa, aplicou o critério de rateio proporcional, com base na receita bruta de forma específica das unidades produtoras de malte (0010) e de rações (0120 e 0320), para então extrair o percentual de receita de saída sob o CST 01.

Apurou o percentual de receita de venda vinculada ao mercado interno tributado das unidades produtoras de malte (0010) e de rações (0120 e 0320), na sequência, o crédito apurado, relacionado a estas unidades (seja de bens e serviços insumos, energia, fretes, importações, imobilizado entre outros), foi realocado do CST 056 (MT, MINT e ME), para o CST 050, com base neste percentual, ao fundamento de que não são “custos comuns”, mas vinculados exclusivamente ao mercado interno tributado.

Autoridade Fiscal focou em especial nas indústrias de Malte e de Ração, para fazer a realocações de créditos para o CST 050, entendendo que esses estabelecimentos são autônomos da Matriz, que suas atividades podem ser segregadas.

Não vejo nulidade a ser declarada e sim a necessidade de verificar qual o critério de rateio está correto, com base na existência de insumos comuns às Unidades de Negócio que participam da atividade produtiva da recorrente.

Sendo assim, afasto a nulidade do despacho decisório.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir do eminente Relator, ousou discordar quanto ao afastamento da nulidade do despacho decisório.

Restou demonstrado nos autos que a Recorrente compartilha infraestrutura, recursos e insumos em todos os seus centros produtivos, ademais de não possuir sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, sendo, portanto, incompatível com o critério de *apropriação direta* estipulada pelo inciso I do § 8º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Com efeito, adotou o método de *rateio proporcional* estabelecido pelo inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Vejamos o que diz a 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.

Como explicado pelo ilustre Relator, a Autoridade Fiscal, ao analisar a apuração, aplicou 3 (três) critérios distintos para apuração dos créditos para a pessoa jurídica, a saber:

a) Rateio Proporcional com base na Receita Bruta para custos, despesas e encargos comuns, vinculadas às Receitas Tributadas no Mercado Interno, Não Tributadas no Mercado Interno e de Exportação;

b) Rateio Proporcional com base na Receita Bruta individualizada para determinados estabelecimentos - unidades produtoras de malte (0010) e de rações (0120 e 0320), procedendo a realocação do crédito originários destas unidades do CST 056 (MT, MINT e ME), para o CST 050, com base no percentual de receita do mercado interno tributado destes estabelecimentos;

c) “Apropriação Direta” – para o caso em que considerou que o insumo/bem foi utilizado exclusivamente na fabricação de bens que tiveram saída tributada no Mercado Interno (CST 01) realocou os créditos para o CST 50 (Crédito Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno);

É importante destacar a ilegalidade desse procedimento, diante da centralização da apuração e do recolhimento do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/99:

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

(...)

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

Em outras palavras, a Autoridade Fiscal deveria adotar o critério de *rateio proporcional* para toda a pessoa jurídica, considerando a totalidade das receitas auferidas, e não considerar um critério diverso para cada estabelecimento da pessoa jurídica.

Nesses termos, concordo os argumentos reproduzidos no Parecer Jurídico elaborado pelo Professor Sérgio André Rocha, às folhas 15795/15840:

(...)

124. Não há, em qualquer dispositivo da legislação do PIS e da COFINS, autorização ou determinação para que o cálculo de proporcionalidade seja realizado de forma fragmentada por estabelecimento ou unidade de negócio. Pelo contrário: a própria determinação de centralização da apuração na matriz, prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/99, pressupõe, necessariamente, a consolidação de todas as operações da pessoa jurídica, sem qualquer forma de fragmentação ou segregação artificial.

125. A tentativa de impor à Agrária o cálculo de rateio segregado por unidade de negócio implica, na prática, desconsiderar completamente a personalidade jurídica única da Cooperativa e tratar cada unidade de negócio como se fosse uma pessoa jurídica autônoma, com suas próprias receitas, custos e apuração tributária.

126. Ademais, tal pretensão ignora completamente a realidade operacional da Agrária, caracterizada pela verticalização e integração produtiva, com múltiplas unidades de negócios interdependentes e sinérgicas que compartilham infraestrutura, recursos e processos operacionais comuns.

127. De fato, como detalhadamente descrito na seção I.1 deste parecer, as operações da Agrária caracterizam-se pela profunda integração entre suas diversas unidades, que utilizam insumos comuns, compartilham estrutura administrativa e logística centralizada e atuam de forma coordenada e sinérgica.

128. Neste contexto de integração operacional, a tentativa de segregar artificialmente receitas, custos e despesas por unidade de negócio para fins de cálculo de rateio não apenas carece de fundamento legal, como também contraria a realidade econômica das operações da Cooperativa. Um mesmo insumo pode beneficiar simultaneamente diversas unidades de negócio; uma mesma estrutura administrativa atende a todas as unidades;

uma mesma infraestrutura logística serve a múltiplas operações. Pretender segregar estes elementos comuns por unidade de negócio é criar artificialismo sem correspondência com a realidade dos fatos e sem amparo na legislação.

129. É importante destacar, ainda, que a metodologia de rateio proporcional consolidado utilizada pela Agrária não apenas está em conformidade com a legislação, como também é a única metodologia que respeita adequadamente os princípios da centralização e da unicidade da pessoa jurídica. Ao calcular a proporcionalidade considerando a totalidade de suas receitas, consolidando todas as operações de todas as unidades de negócio, a Agrária está aplicando corretamente o comando legal previsto no artigo 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

130. O fato de a Agrária manter controles gerenciais internos que permitem identificar receitas, custos e resultados de cada unidade de negócio não autoriza, de forma alguma, a fragmentação da apuração tributária. Como já mencionado anteriormente neste parecer, controles gerenciais internos são legítimos, necessários e recomendáveis para fins de gestão empresarial, mas não alteram a realidade jurídica segundo a qual todos os resultados são da pessoa jurídica, e a apuração tributária deve ser necessariamente centralizada e consolidada.

131. Da mesma forma, custos e despesas comuns, como energia elétrica fornecida pela Agrária Energia, biomassa fornecida pela Agrária Reflorestamento, serviços administrativos prestados pela sede, armazenamento de grãos nas unidades armazenadoras, análises realizadas no laboratório central, e inúmeros outros, beneficiam simultaneamente múltiplas unidades de negócio e não podem ser artificialmente segregados. Qualquer tentativa de alocação específica seria necessariamente arbitrária, artificial e desprovida de substrato econômico real.

132. Além disso, a pretensão de segregação por unidade de negócio viola o próprio espírito e a finalidade da norma de rateio proporcional. O legislador, ao prever o método de rateio proporcional no artigo 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, buscou justamente oferecer uma solução simples, objetiva e de fácil aplicação para situações em que custos comuns beneficiam simultaneamente operações sujeitas e não sujeitas à incidência das contribuições. A metodologia proposta é clara: calcula-se a proporção entre receitas não tributadas (incluindo exportações) e receitas totais da pessoa jurídica, e aplica-se esta proporção aos custos comuns. Fragmentar este cálculo por unidade de negócio contraria a simplicidade e objetividade pretendidas pelo legislador, criando complexidade artificial e desnecessária.

133. Outro aspecto que evidencia a ilegalidade da pretensão de segregação por unidade de negócio é o fato de que tal metodologia poderia levar a resultados completamente díspares e injustos, a depender de como se definisse arbitrariamente o que constitui “receita” ou “custo” de cada unidade em operações integradas. Duas empresas com estruturas operacionais idênticas poderiam chegar a resultados tributários completamente diferentes apenas em função de diferentes formas de organização gerencial interna ou de diferentes critérios de alocação contábil de receitas e custos entre unidades, o que violaria os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

134. É fundamental enfatizar que a legislação do PIS e da COFINS não apenas não prevê, como efetivamente veda, qualquer forma de fragmentação da apuração tributária por estabelecimento ou unidade de negócio. O artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/99 é expresso, claro e imperativo ao determinar que a apuração e o pagamento das

contribuições sejam realizados de forma centralizada pelo estabelecimento matriz. Esta centralização não é opcional, não é facultativa, não comporta exceções, e não pode ser afastada por interpretação ou por ato administrativo.

135. Pretender que a Agrária calcule proporções de rateio segregadas por unidade de negócio é, na prática, exigir apuração descentralizada, em flagrante violação ao comando legal de centralização. Ainda que se mantenha formalmente um único recolhimento centralizado na matriz, a fragmentação do cálculo de rateio por unidade já constitui forma de descentralização vedada pela lei. A centralização prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/99 não se refere apenas ao local de pagamento, mas abrange toda a metodologia de apuração, incluindo o cálculo de bases de cálculo, de créditos, de débitos e de proporções de rateio.

Diante do exposto, voto por declarar a nulidade do despacho decisório por contrariar o comando legal expresso de centralização da apuração prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.779/99, devolvendo os autos para Unidade de Origem efetuar nova análise do pedido de ressarcimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego