



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	12585.000071/2009-12
ACÓRDÃO	3301-015.272 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não configura nulidade por ausência de motivação ou cerceamento de defesa o acórdão que, de forma clara e fundamentada, expõe as razões de fato e de direito que amparam a glosa de créditos

RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL. VINCULAÇÃO AO ÓRGÃO JULGADOR. LIMITES.

O relatório de diligência fiscal possui natureza eminentemente instrutória, prestando-se à verificação de fatos e elementos quantitativos. A conclusão da equipe de fiscalização quanto à "assertividade" dos índices de rateio não vincula o órgão julgador no que concerne à interpretação de tese jurídica

ARTIGO 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 169

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. EXCLUSÃO.

As receitas decorrentes de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não integram o total das receitas de exportação da empresa comercial exportadora, para efeito de cálculo do índice de rateio utilizado, na apuração do crédito da contribuição passível de aproveitamento

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/04. REQUISITOS NO ATO DA AQUISIÇÃO.

O direito ao crédito presumido nasce no momento da aquisição de produtos de pessoa física, desde que destinados à industrialização. O uso de CFOPs de comercialização (1.102, 2.102 e 1.403) por unidades não industriais descaracteriza o requisito legal.

ADI SRF Nº 15/2005. FINALIDADE DE DEDUÇÃO.

O valor do crédito presumido calculado na forma da lei somente pode ser utilizado para dedução das contribuições devidas no regime não cumulativo, sendo vedado o ressarcimento ou compensação de saldos credores remanescentes de tal espécie.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETE. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de matérias-primas ou produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DCTF E DACON. SÚMULA CARF Nº 231.

Nos termos da Súmula CARF nº 231, o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. Entendimento de reprodução obrigatória pelos julgadores, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

Cuida o presente processo de Pedido de Ressarcimento relativo a alegado crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referente ao 1º trimestre de 2005, vinculado às receitas de exportação.

Pelo Despacho Decisório de fls. 126 e ss, lavrado no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, o crédito apontado no Pedido de Ressarcimento nº 13495.73846.210809.1.1.08-3918 não é reconhecido. A ciência ocorreu em 12/08/2010 (fl. 136)

As Autoridades a quo posicionam-se, em síntese, no sentido:

(...)

2. Vale ressaltar que foram analisados, em primeiro instante, créditos e contribuições dos períodos discriminados na tabela abaixo:

Nº	Nº	PER/DCOMP	Processo	Administrativo	PA	Tipo	de crédito
1	18853.99286.210809.1.1.09-6730	12585.000066/2009-00	1º tri/2005	COFINS	n/c		
exp.	2	34935.27674.210809.1.1.09-0810	12585.000067/2009-46	2º tri/2005	COFINS	n/c	exp.

(...)

DA PROPORCIONALIDADE

15. Conforme informado em DACON, o método escolhido para determinação de seus créditos foi do rateio proporcional, lembrando que no caso, a empresa em tela não possui receitas tributadas no regime cumulativo.

16. No estudo das saídas (vendas), a primeira constatação foi com relação às vendas realizadas como empresa comercial exportadora, que foram adicionadas às receitas de exportação direta e indireta (venda para comercial exportadora), não prevista pela legislação pertinente, ou seja, os produtos com CFOP 7501 estão somados àqueles com CFOP 5501, 5502, 6501, 6502, 7101, 7102, 7105 e 7106. 17. Obviamente essa parte da receita de exportação foi apartada por não se inserir no conceito de receita de exportação para fins de apuração do crédito, uma vez que

o direito de utilizar créditos não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação.

18. Nessa mesma linha, houve lançamento de produtos que incorretamente foram remetidos para formação de lote de exportação com CFOP 5501, 5502, 6501 e 6502, quando deveriam ser utilizados os códigos 5504, 5505, 6504 e 6505, devidamente explicado e corrigido pelo interessado, como transcrevemos nas planilhas as fls. 67 a 73 .

19. Refizemos então o cálculo da proporcionalidade (Rec. Exp. / Rec. Bruta) e apuramos novos coeficientes que estão demonstrados em planilha a fl. 74.

DO CRÉDITO PRESUMIDO

20. O valor mais representativo do item "compras" esta concentrado na soja em grãos, matéria-prima para fabricação de óleo, farelo e outros derivados. Outra pequena parte da produção diz respeito fabricação de óleo de algodão, cuja matéria-prima é sua semente.

21. Como não há previsão legal, as compras efetuadas de pessoas físicas com finalidade para revenda foram excluídas da base de cálculo do crédito presumido (basicamente CFOP 1101, 1401, 2101 e 2401). Essas informações foram obtidas e trabalhadas a partir dos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte, que resultaram nas planilhas às fls. 87 a 89.

22. No caso de aquisições com suspensão, como já citamos anteriormente, houve aproveitamento de crédito em relação à diferença entre a alíquota integral (7,6 ou 1,65%) e a alíquota do crédito presumido (2,66 ou 0,5775%). Com relação a esse aproveitamento, não há impedimento legal, podendo ser efetuado pelo contribuinte dentro do prazo de 5 (cinco) anos, porém os créditos devem ser apropriados nos respectivos períodos de apuração nos quais foram originados (vide planilhas às fls. 93 a 110)

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS E BENS PARA REVENDA

23. Os valores informados pelo contribuinte nessa rubrica foram consistentes com os obtidos na totalização por CFOP dos bens para revenda e bens utilizados como insumos, contudo, houve alteração em função da redistribuição de créditos entre mercado interno e externo, uma vez que os percentuais foram alterados após essa diligencia. A planilha com os novos percentuais se encontra à fl. 74.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS E DEMAIS CRÉDITOS

24. O contribuinte utilizou na rubrica "serviços utilizados como insumos", além da industrialização efetuada por terceiros, fretes para transporte entre estabelecimentos para industrialização da soja em grãos, possível e inserido no conceito de custos de produção.

25. No entanto, a despesa de frete decorrente do transporte realizado entre filiais da empresa antes de ter ocorrido a operação de venda das mercadorias transportadas, não deve ser computada como crédito na apuração das contribuições PIS/Pasep e Cofins (vide planilha à fl. 115).

26. Quanto à devolução de vendas, o crédito somente ocorre quando tal operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno.

Analizando-se os valores lançados a esse título pelo contribuinte em seu DACON, verificamos que houve uma redistribuição desses gastos entre as colunas "Receita tributada no mercado interno" e "Receita tributada no mercado externo", o que não está correto (fl. 116).

27. É o relatório, pelo que passamos à análise fundamentada.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

28. O pedido eletrônico de ressarcimento foi transmitido dentro de prazo hábil de 5 (cinco) anos previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, devendo portanto ser analisado.

29. O crédito de PIS/PASEP - Exportação e COFINS - Exportação, sob análise, tem por fundamento, respectivamente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade.

30. De acordo com a legislação vigente, o ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS na forma do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º da Lei nº 10.833/2003 estão previstos respectivamente nos § 2º, art. 5º da Lei nº 10.637/2002 (com alterações da Lei nº 10.684/2003, 10.865/2004 e 10.925/2004) e § 2º, art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (com alterações da Lei nº 10.684/2003, 10.865/2004 e 10.925/2004).

31. As Leis de regência da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS dispõem no art. 5º, § 1º, incisos I e II da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, §1º, incisos I e II Lei nº 10.833/2003, respectivamente, que o crédito apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderá ser aproveitado, devendo sua utilização ocorrer na seguinte ordem: 1º dedução e 2º compensação e por fim, exauridas essas possibilidades, a pessoa jurídica poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro.

32. Conforme se depreende, no caso da compensação, a Lei determinou que fosse observada a legislação específica aplicável à matéria.

33. Tais disposições, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, encontravam-se disciplinados, à época da transmissão das PERDCOMP's em análise, na Instrução Normativa RFB nº 900/2008, em especial em seus artigos 27 e 28. 34. Em consonância à Lei, a Instrução Normativa nº 990/2008 dispôs que a pessoa jurídica que tivesse apurado créditos vinculados às receitas das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representasse ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora,

com o fim específico de exportação que, não fossem utilizados na dedução de débitos da própria contribuição, poderiam ser aproveitados na compensação de débitos próprios de tributos ou contribuições administrados pela RFB, vencidos ou vincendos, ou ser objeto de ressarcimento.

35. Por fim, o ressarcimento em espécie, como última forma de utilização do crédito, esta prevista no art. 5º, § 2º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, § 2º da Lei nº 10.833/2003 e estava disciplinada à época da transmissão dos pedidos no art. 28 da IN RFB nº 900/2008. 36. Além desses créditos básicos definidos no art. 3º anteriormente citado, no mesmo artigo foram definidos créditos presumidos para as pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, classificadas em determinados capítulos da NCM. Esses créditos estavam previstos nos parágrafos 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002, e nos parágrafos 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003, e tiveram validade no período de 01/02/2003 a 31/07/2004, e de 01/02/2004 a 31/07/2004, respectivamente.

37. Tais parágrafos foram revogados pelo artigo 16 da Lei nº 10.925/2004, a qual deu novo tratamento ao crédito presumido em seu art. 8º, in verbis:

(...)

38. Como se depreende do art. 8º supracitado, as pessoas jurídicas, tributadas pelo Lucro Real, que industrializam mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão apurar créditos presumidos calculados às alíquotas de 0,5775%, correspondente a 35% de 1,65%, para o PIS/PASEP, e de 2,66%, correspondente a 35% de 7,6%, para a COFINS, para fins de dedução do valor devido em cada período de apuração a título dessas contribuições, na sistemática não-cumulativa, alíquotas essas aplicáveis na forma prescrita no artigo supracitado.

39. Importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restrito, porquanto se conformam em um incentivo ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional - CTN em seus artigos 111 e 176. 40. Dessa forma, cabe ressaltar que o valor do crédito presumido calculado na forma acima descrita, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) apuradas no regime de incidência não-cumulativa, como estabelecido na lei.

41. Quanto à redistribuição dos créditos relativos a devoluções de vendas sujeitas a incidência não-cumulativa, o art 3º, inciso VIII da Lei nº 10.637/2002, e art 3º, inciso VIII da Lei nº 10.833/2003, possibilita ao contribuinte apurar créditos oriundos de devoluções consignadas nestas rubricas. Contudo para que tenha direito a este crédito, é necessário que a saída desta mercadoria tenha sido originalmente tributada pela respectiva alíquota, ou seja 1,65% (caso do PIS), ou 7,6% (caso da COFINS).

(...)

42. Então, para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser preenchidos:

- a. que seja uma devolução de venda;
- b. que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei da respectiva contribuição.

43. Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte, já que tem que existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica.

44. As despesas com frete decorrente do transporte realizado entre filiais da empresa antes de ter ocorrido a operação de venda das mercadorias transportadas não devem ser computadas como crédito na apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, por isso foram glosadas.

(...)

45. Outrossim, os fretes utilizados na movimentação da soja, entre estabelecimentos comerciais e industriais, para produção, foram aceitos pois compõe o custo do bem, podendo, portanto, ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep ou Cofins não-cumulativo.

(...) DECISÃO

46. Considerando que, pela legislação invocada e verificações realizadas, os requisitos para atendimento do presente pedido, de acordo com a IN RFB nº 900/2008, foram satisfeitos;

47. Considerando as informações prestadas pelo contribuinte, sob intimação fiscal;

48. Considerando que o contribuinte não discrimina no campo próprio do Dacon, o valor referente aos Créditos Objeto de Pedido de Ressarcimento no mês;

49. Considerando o direito de a Fazenda Nacional proceder à retificação ou cobrança dos valores ora apurados, em futuro procedimento de revisão;

50. Considerando, afinal, tudo mais que do processo consta;

51. Concluímos, com as ressalvas relatadas no despacho supra, pelo RECONHECIMENTO PARCIAL do crédito em comento apurado de forma não cumulativa - PA: 1º TRIMESTRE 2005;

Em 13/09/2010 foi interposta Manifestação de Inconformidade contra o aludido Despacho Decisório na qual se argui, em síntese, no seguinte sentido (fl 143 e ss):

(...)

DOS FATOS 1. A Requerente desempenha atividades voltadas para a industrialização e comercialização de produtos agrícolas (especialmente a soja em grãos e o caroço de algodão) e seus derivados (como farelo de soja, óleo de soja, café cru em grãos, milho em grãos, farelo de algodão, óleo de algodão, algodão em pluma etc), atuando tanto no mercado interno quanto no mercado externo, nos termos previstos em seu Estatuto Social.

2. Para realizar essas atividades, a Manifestante adquire matérias-primas (soja em grãos e caroço de algodão) de produtores pessoas físicas, de produtores pessoas jurídicas, de cooperativas de produtores e de comerciantes.

3. A Requerente transmitiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 13495.73846.210809.1.1.08-3918, referente ao 1º trimestre de 2005, em montante de R\$ 1.597.534,02 (um milhão, quinhentos e noventa e sete mil, quinhentos e trinta e quatro reais e dois centavos).

4. Foram analisados créditos e contribuições dos períodos discriminados na tabela abaixo:

(...) DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA FISCAL E DO DESPACHO

DECISÓRIO

5. Em razão do Pedido de Ressarcimento e das Declarações de Compensação formuladas, a Requerente foi intimada, em 16.10.2009, a apresentar diversos documentos, para análise do direito de crédito pleiteado. Ao longo do trabalho de Auditoria Fiscal ocorreram outras intimações, prontamente atendidas, mediante o fornecimento de novos documentos e esclarecimentos.

6. Com base no trabalho da Auditoria Fiscal, a Autoridade Administrativa decidiu pelo indeferimento do direito creditório discriminado no PER nº 13495.73846.210809.1.1.08-3918, conforme números indicados no quadro exposto no despacho decisório e reproduzido a seguir:

(...) DA PROPORCIONALIDADE RECEITAS EXPOR

(...) DA PROPORCIONALIDADE RECEITAS EXPORTAÇÃO (CFOP 7501) X RECEITAS MERCADO INTERNO

11. Como já referido, a Requerente adquire matérias-primas (soja em grãos e sementes de algodão) de produtores rurais pessoas físicas, pessoas jurídicas, cooperativas e comerciantes. Quase que a totalidade dessas matérias-primas são industrializadas pela Requerente, sendo que os produtos resultantes da industrialização são comercializados tanto no mercado interno, quanto no mercado externo, advindo dessas atividades a maior parcela das receitas da Requerente.

12. Em valor razoável, mas em menor parte, a Requerente auferiu receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros com fim específico de exportação.

13. Isto porque, a par da atividade de industrialização de produtos agrícolas (soja em grãos, caroço de algodão), a Requerente atua, também, como empresa comercial exportadora, nos termos das legislações federal e estadual.

14. Operações de exportação possuem, por força constitucional, tratamento tributário diverso. Especificamente para o PIS, a Lei n. 10.637, de 2002, positiva tal mandamento, determinando a sua não incidência e regras especiais para compensação e ressarcimento, conforme se observa no artigo 5º.

15. Referido artigo permite que a pessoa jurídica vendedora (exportadora) calcule os créditos da contribuição sobre as receitas de exportação para deduzi-los do valor do PIS a recolher em razão de suas operações, compensá-los com débitos próprios, vencidos e vincendos, de quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil ou, na impossibilidade de utilizá-los nas formas descritas, pedir o ressarcimento em espécie.

16. Visto que a Requerente possui receitas de exportação e receitas advindas do mercado interno, é necessário apurar o percentual de participação de cada um dos tipos de receita para apurar corretamente o crédito de PIS e modo de sua utilização. Por isso, afere-se o valor das receitas de exportação e divide-se pela receita bruta de um determinado mês, para se chegar ao um índice de rateio, que demonstra a proporcionalidade das receitas de exportação e de mercado interno em função da receita bruta.

17. A proporcionalidade aplicada pela Requerente foi questionada pela Autoridade Fiscal, que apurou novo índice, o que acarretou mudanças na distribuição dos créditos de PIS. Por consequência, houve deferimento parcial do Pedido de Restituição.

18. Segundo as análises efetuadas pelas Autoridades Fiscais, as receitas decorrentes das operações escrituradas com CFOP 7.501 (exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação) não integrariam as receitas de exportação, para fins de apuração do critério de proporcionalidade, porque as correspondentes aquisições não ensejam direito ao crédito.

19. Como fundamento à referida exclusão, cita-se o artigo 6º, parágrafo 4º, combinado com o inciso III, do artigo 15, ambos da Lei n. 10.833, de 2003, que possui a seguinte redação:

(...)

20. Não pode a Requerente concordar com o posicionamento contido no r.

Despacho Decisório, uma vez que o dispositivo acima transcrito apenas veda o crédito a empresa comercial exportadora, mas não determina a exclusão da respectiva receita do montante da receita de exportação, para fins de apuração da proporcionalidade. Não se pode do texto normativo citado alcançar a

interpretação contida no Despacho Decisório. As receitas derivadas de operações que destinam produtos ao mercado externo, tanto de mercadorias da própria empresa quanto de mercadorias adquiridas de terceiro com fim específico de exportação, devem integrar o montante das receitas de exportação, mesmo porque estas possuem tratamento tributário equiparado àquelas e a legislação a respeito é farta.

21. Para corroborar a afirmação supra, deve-se mencionar o parágrafo 3º, do artigo 6º, da Lei n. 10.833/03, aplicável ao PIS, conforme já mencionado, que assim prevê:

(...)

22. Desse modo, em razão deste artigo, que determina o cálculo do índice de rateio (proporcionalidade) entre receitas de exportação versus receita bruta, não há que se falar em redução ao conceito de receita de exportação, nos termos pretendidos pela Auditoria Fiscal. Se a própria lei não estabeleceu restrições, não é dado ao interprete fazê-lo.

23. Desta forma, requer a reforma do Despacho Decisório, para que as receitas de exportação auferidas com operações suportadas pelo CFOP 7.501 façam parte do cálculo da proporcionalidade, tal qual foi declarado pela Requerente.

24. Se assim não se entender, requer-se ao eminente Julgador que analise os demais argumentos, que são aduzidos em nome do princípio da eventualidade da defesa.

25. É que não foi analisada a conformação das operações registradas com CFOP 7.501 que, apesar de escrituradas como "exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação", parte delas (operações) decorrem, na realidade, de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da própria Manifestante, ainda que com a finalidade específica de exportação, sendo este, em grande parcela, o motivo determinante de tais operações terem integrado o cálculo da proporcionalidade. Mesmo que se possa dizer que a adoção do CFOP 7.501 para essas operações não tenha sido o procedimento mais adequado, isto não possui o condão de retirar a natureza de exportação dessas operações. Por isso, em nome do princípio da verdade material, requer que os fatos sejam analisados tais como ocorreram, independentemente do modo como foram escriturados contabilmente.

26. De fato, analisando as operações suportadas pelas Notas Fiscais escrituradas com CFOP 7.501, constata-se que quase 45% (quarenta e cinco por cento) do valor decorre de exportações feitas pelas filiais de Santos e/ou Paranaguá, com mercadorias recebidas em transferência das unidades industriais de Jataí (Estado de Goiás), Alto Araguaia (Estado de Mato Grosso), e Ponta Grossa (Estado do Paraná).

27. De acordo com o levantamento efetuado pela Auditoria Fiscal, conforme fls. 41, 86 e 87, as operações suportadas pelo CFOP 7.501 perfizeram, no período de

janeiro a junho de 2005, o valor de R\$ 327.909.535,83 (trezentos e vinte e sete milhões, novecentos e nove mil, quinhentos e trinta e cinco reais e oitenta e três centavos). Conforme planilha e notas fiscais em anexo, R\$ 145.423.719,44 (cento e quarenta e cinco milhões, quatrocentos e vinte e três mil, setecentos e dezenove reais e quarenta e quatro centavos) referem-se a receitas de exportação auferidas com mercadorias da própria empresa e não com mercadorias adquiridas de terceiros, com fim específico de exportação.

28. Vale esclarecer que o Ajuste SINIEF S/N, de 1970, não estabelece código específico para o recebimento de mercadoria de estabelecimento próprio ou de terceiro, quando se trata de operações com fim específico de exportação. Desta forma, a exclusão de todas as operações com CFOP 7.501 não se mostra procedimento correto, vez que, dentre elas há transferências de mercadoria própria empresa, o que, na realidade, configura operação de exportação.

29. Dessa forma, considerando que o montante indicado no item 27 integra as receitas de exportação para fins de apuração da proporcionalidade, os percentuais de receita de exportação versus receita bruta devem ser, no mínimo, os demonstrados no quadro a seguir e não aqueles apurados pela Auditoria Fiscal:

(...)

30. Desse modo, de um lado a Requerente está segura de que as receitas de exportação decorrentes de operações registradas no CFOP 7.501 integram o montante das receitas de exportação, para fins de apuração da proporcionalidade, dado a inexistência de norma legal determinando o contrário.

31. De outro lado e na pior das hipóteses, as receitas de exportação deveriam corresponder aos montantes e proporções demonstrados no quadro a que se refere o item 29, que levam em conta as receitas de exportação registradas no CFOP 7.501, decorrentes de mercadorias oriundas de estabelecimentos da própria empresa, conforme referido nos itens 25, 26 e 27 acima.

32. Se assim não entender o Eminente Julgador, requer seja determinada diligência para analisar os argumentos de fato e de direito contidos nestas razões de inconformidade, em nome do princípio da verdade material.

CRÉDITO PRESUMIDO AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS — OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO 33. Em relação ao crédito presumido de PIS, previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, a Auditoria Fiscal considerou que o cálculo da Requerente não está correto, razão pela qual elaborou a planilha que consta a folhas 108 e 109 dos autos.

34. Nessa planilha, a Auditoria Fiscal apresenta dois quadros para cada mês do período: o primeiro quadro de cada mês mostra o valor de compras de pessoas físicas registradas nos CFOP 1.101, 2.101 e 1.401; o segundo quadro de cada mês mostra o valor de compras de pessoas físicas registradas nos CFOP 1.102, 2.102, 2.101 e 1.403. 35. O entendimento da fiscalização é que somente sobre o valor das compras registradas nos CFOP 1.101, 2.101 e 1.401 deveria ser calculado o

crédito presumido. No entanto, com base nas informações e esclarecimentos adiante oferecidos, o cálculo fiscal deve ser refeito, de modo que também sobre o valor das entradas registradas nos CFOP 1.102, 2.102 e 1.403 seja calculado o crédito presumido.

36. No desempenho das atividades indicadas no início da apresentação das razões de inconformidade, a Requerente adquire soja em grãos (matéria prima do óleo vegetal, posição 1507 da TIPI, e do farelo, posição 2304 da TIPI) e semente de algodão (matéria prima do óleo vegetal, posição 1512 da TIPI, e do farelo, posição 2306 da TIPI) de pessoas físicas, de pessoas jurídicas, de cooperativas de produtores e de comerciantes.

37. Também como referido, a Manifestante mantém diversas unidades de diferentes configurações: unidades de armazenagem, unidades industriais e unidades portuárias. As operações em tela, sobre as quais deve ser calculado o crédito presumido, envolvem as duas primeiras. As unidades de armazenagem, quando adquirem matéria-prima, que posteriormente é transferida para as unidades industriais, utilizam os CFOP 1.102, 2.102 e 1.403. Por sua vez, as unidades industriais, quando adquirem matérias-primas diretamente (sem passar pelas unidades de armazenagem), utilizam os CFOP 1.101, 2.101 e 1.401. 38. Em razão disso e tendo em vista o disposto no art. 8º da Lei n. 10.925, de 2004, e na Instrução Normativa n. 660, de 2006, a Companhia calculou crédito presumido de PIS sobre as aquisições de fornecedores pessoas físicas efetuadas tanto pelas unidades industriais quanto as de armazenagem, por estarem presentes todos o requisitos previstos no citado artigo, quais sejam:

a. industrialização de mercadorias de origem vegetal; b. os produtos resultantes da industrialização estão listados no citado artigo 8º; c. os produtos destinam-se à alimentação humana ou animal.

39. Assim, em que pese a observância de todos os requisitos legais para o aproveitamento do crédito presumido referido, parte dele foi glosada pela Autoridade Fiscal, como consta no item 21 do relatório que deu base para o Despacho Decisório. A autoridade fiscal, baseada na planilha de folhas 87 e 88 dos autos, excluiu da base de cálculo do crédito presumido o valor das aquisições que, no seu entendimento, teriam finalidade de revenda, tendo em vista que os registros das entradas foram feitos nos CFOPs 1.102, 2.102 e 1.403 (aquisições efetuadas pelas unidades de armazenagem), conforme indicado no item 37 acima.

40. Os CFOP excluídos foram: 1102 e 2102, correspondentes a entradas de mercadorias por compras para comercialização, nos termos das normas do SINIEF; e 1403, correspondente a entradas de mercadorias por compra para comercialização em operação sujeita ao regime de substituição tributária, nos termos das normas do SINIEF.

41. A autoridade fiscal manteve os créditos presumidos referentes às operações suportadas por Notas Fiscais em que os CFOP utilizados foram: 1101, correspondente a entradas de mercadorias por compras para industrialização, e

1401, correspondente a entradas de mercadorias por compras para industrialização em operação sujeita ao regime de substituição tributária. Essas operações, conforme já referido, foram efetuadas diretamente pelas unidades industriais

42. Não assiste razão, no entanto, à autoridade fiscal, conforme demonstração a seguir. Primeiramente, a matéria prima, especialmente a soja em grãos, utilizada no processo de produção do óleo vegetal e do farelo destinados à alimentação humana ou animal, é recebida em diversos estabelecimentos armazenadores da Companhia.

43. No Estado de Mato Grosso, por exemplo, a Companhia opera uma série de armazéns para recebimento, puro e simples, da soja, que posteriormente é transferida para a indústria em Alto Araguaia.

44. É o que ocorre nos seguintes estabelecimentos, listados por amostragem:

(...)

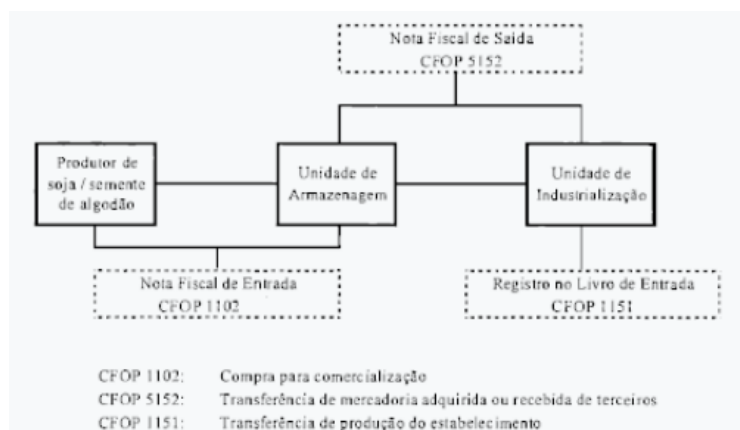
45. Ao receberem a soja dos produtores rurais, essas filiais emitem nota fiscal de entrada com indicação do CFOP 1.102, vez que não são unidades industriais. O produto (soja) permanece armazenado por um determinado tempo e, posteriormente, é remetido para o estabelecimento industrial, em Alto Araguaia, CNPJ 47067525/0162 -92, com indicação do CFOP 5.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

46. O estabelecimento industrial (Alto Araguaia), por sua vez, registra a nota fiscal emitida pela unidade transferidora no CFOP 1.151 (recebimento em transferência para produção do estabelecimento).

47. A mesma situação ocorre em relação à soja em grãos adquirida no Estado do Paraná, onde a Requerente mantém unidades de armazenagem nas seguintes localidades:

(...)

48. O seguinte fluxograma simplifica a compreensão:



49. As explicações acima demonstram que não houve comercialização dos produtos relativos às notas fiscais com CFOP 1102/2102 e 1403, mas sua transferência a outra unidade da própria Companhia, para industrialização. O CFOP excluído pela Auditoria Fiscal não significa finalidade de comercialização pela Requerente. O código é utilizado pelo simples fato da unidade armazenadora não ter caráter industrial. Por se tratar de um armazém, destinado eminentemente a armazenar produtos, não lhe é permitido escriturar operações com CFOP específico de industrialização, pois deve obediência ao Ajuste SINIEF S/Nº, de 15, de dezembro de 1970.

50. Não se pode proceder à exclusão de operações no cômputo do referido crédito presumido sem se fazer uma profunda análise do ciclo produtivo da Companhia.

Esta trabalha com produtos agrícolas, que são adquiridos de diversos produtores (pessoas físicas ou jurídicas). Para viabilizar o ciclo produtivo, a Requerente mantém diversos armazéns, que reúnem os produtos adquiridos e, quando estes estão em quantidade e condições satisfatórias, são transferidos a unidades industriais, que realmente transformam a matéria-prima.

51. Dessa forma, resta comprovada imprescindibilidade da existência dos silos para a consecução de suas atividades e a obrigatoriedade dos CFOP utilizados, não obstante não se configurar operação de comercialização.

52. Em nome da verdade material, deve-se levar em conta os fatos tais como realmente acontecem. Os insumos recebidos em um dos estabelecimentos (armazéns) foram transferidos para uma unidade industrial, todos de propriedade da Requerente. Esses fatos são corroborados pelas Notas Fiscais de Transferência entre os silos e as unidades industriais e pelos livros registro de entrada destas últimas.

53. Ante o exposto, por restar comprovada a correção da apuração do crédito presumido do PIS, previsto no artigo 8º, da Lei n. 10.925, de 2004, deve o Despacho Decisório ser reformado também neste ponto.

CRÉDITO PRESUMIDO - APROVEITAMENTO 54. A ementa do r. Despacho Decisório faz menção de que o crédito presumido previsto na Lei n. 10.925/2004 teria sido utilizado sem a observância do ADI SRF n. 15/2005. Este ato determina o aproveitamento do crédito presumido somente para compensação com débitos das próprias contribuições (PIS e Cofins) e veda a possibilidade de ressarcimento. Sobre isso são necessários os seguintes esclarecimentos 55. Ao analisar as planilhas de folhas 117 a 118, em que a Auditoria Fiscal compara os valores de PIS declarados no DACON com os valores por ela reputados corretos, percebe-se que o campo da linha do crédito presumido referente ao mercado externo fora inutilizado, em razão de não ser passível de ressarcimento.

56. A Requerente industrializa os produtos previstos na Lei e sobre eles calcula o crédito presumido. Grande parte desses produtos, como já referido, é exportada.

Dessa forma, parte do crédito presumido é calculado sobre receitas de exportação, motivo pelo qual constam valores de crédito presumido no campo de "Receitas de Exportação". A Requerente atendeu ao comando de efetuar o rateio conforme preceitua o artigo 5º da Lei 10.637/02 combinado com o parágrafo 3º, do artigo 6º, da Lei 10.833/88. No entanto, o aproveitamento deste crédito (PRESUMIDO) ocorreu nos estritos termos legais, isto é, contra compensação, exclusiva, de débitos de PIS gerados por vendas no mercado interno, de modo que no Pedido de Ressarcimento em tela não está incluído nenhum valor referente ao crédito presumido.

57. Para comprovar tais afirmações, foram refeitas as demonstrações, na forma do DACON, considerando todo o crédito presumido no Campo "Receita no Mercado Interno". Em nome do princípio da eventualidade da defesa, apresentam-se as demonstrações adotando-se tanto o índice de rateio determinado pelas Autoridades Fiscais, como o índice de rateio apontado no item 29. Com ambos os critérios

pode-se constatar que a totalidade do crédito presumido fora utilizada para a compensação da própria contribuição para o PIS, não havendo saldo do crédito presumido a ressarcir.

58. Desse modo, apesar de constar no DACON crédito presumido na proporção das receitas de exportação, o pedido de ressarcimento efetuado não contempla valores de crédito presumido. Correto, portanto, os procedimentos adotados pela Requerente.

FRETES E CARRETOS — SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS

59. A Requerente, em razão da atividade que exerce, possui diversos estabelecimentos no território brasileiro. Dentre os estabelecimentos, há aqueles que armazenam as matérias-primas, os estabelecimentos industriais e, ainda, aqueles de comercialização, que escoam a produção, como, por exemplo, aqueles localizados nos portos de Paranaguá, Estado do Paraná, e Santos, no Estado de São Paulo. Com isso, há dispêndios para a transferência dos produtos entre os estabelecimentos, movimentação esta intrínseca à atividade da Requerente.

60. A legislação concede expressamente o direito ao crédito de PIS sobre todas as despesas com a movimentação e a guarda de mercadorias e produtos até a entrega ao adquirente, conforme preceitua o artigo 3º, inciso IX, da Lei n. 10.833, de 2003, combinado com o artigo 15, inciso II, da mesma Lei. Entretanto, a Autoridade Fiscal glosou parte dos créditos apurados referentes a operações de transferência de produtos entre seus estabelecimentos, de acordo com a planilha contida nas folhas 111 a 114. 61. Também neste tópico o Despacho Decisório merece ser reformado, pois não observou o mandamento legal.

62. Primeiramente, a Autoridade Fiscal reconheceu o direito ao crédito referente ao transporte entre estabelecimentos para industrialização da soja em grãos (item

24 do Despacho Decisório). No entanto, excluiu do cômputo do crédito os valores referentes ao transporte de outras matérias primas, como por exemplo, o caroço de algodão (matéria-prima para o óleo de algodão), registrado na conta contábil n.

1430.074, conforme se denota nas planilhas de folhas n. 112 a 114. Essa matériaprima é transportada para a fábrica de Paraguaçu Paulista para ser industrializada.

Dessa forma, mostra-se equivocada a análise efetuada por deixar de considerar fatores que foram reconhecidos como passíveis de creditamento (transporte de matérias-primas para industrialização).

63. Além desse fato, há que se considerar o restante das glosas efetuadas por ocasião do Despacho Decisório ora impugnado. Ao analisar a lei reguladora do PIS (Leis n. 10.637/02 e 10.833/03), há a previsão do direito ao crédito referente a despesas de armazenagem e frete da operação de venda se tais dispêndios forem suportados pelo vendedor. No entanto, não há qualquer referência à abrangência do termo "operação de venda".

64. Ademais, ao proceder a uma interpretação lógico-sistemática da lei em apreço, constatar-se-á que, em nome do princípio da não cumulatividade, o direito ao crédito abrange tudo o que é necessário para a consecução dos objetivos da empresa, ou seja, desde a aquisição de insumos; energia utilizada na produção; aluguel de máquinas, equipamentos e prédios; itens produtivos do ativo imobilizado até a armazenagem e o frete na operação de venda (conforme artigo 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03)

65. Por óbvio que o frete aqui tratado (frete para transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular), como visto anteriormente, é essencial para o ciclo produtivo e preparatório para a operação de venda. Por esse motivo, o frete em apreço deve ser considerado integrante da operação de venda, ensejando o direito creditório. Para corroborar esta afirmação, transcreve-se o contido no Manual do DACON Mensal Semanal 2.1, instituído pelo Ato Declaratório Executivo Cotec nº 7, de 24 de julho de 2009, que assim dispõe:

Linha 06A107 — Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda A pessoa jurídica deve informar nesta linha os valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor do frete pago a terceiro na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Deve ser informado ainda nesta linha o frete pago a terceiro decorrente do transporte realizado entre matriz e filiais da empresa ou entre estas, desde que vinculado diretamente a uma operação de venda e que o ônus seja suportado pelo vendedor.

66. Como se vê, não há razões suficientemente fortes para sustentar o posicionamento contido Despacho Decisório ora impugnado. Isso porque feriria a

não cumulatividade das contribuições e contemplaria restrição não presente nas Leis de regência, ferindo os artigos 99 e 100 do Código Tributário Nacional. Em sendo assim, posiciona-se no sentido da possibilidade da tomada de créditos de PIS e Cofins relativos ao frete de transferência de produtos entre dois estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte.

DA DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS À NÃO INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

67. A Auditoria Fiscal entendeu que o procedimento adotado pela Manifestante no que concerne ao rateio dos valores referentes a devolução de vendas não estava correto. Segundo a Auditoria Fiscal, esses valores não deveriam ser rateados entre receitas de mercado interno e receitas de exportação, vez que estas, por força constitucional, não são tributadas.

DAS DIFERENÇAS NO VALOR DOS CRÉDITOS APONTADAS NO MÊS DE JANEIRO DE 2005 68.

Nas folhas 117 a 119 do processo em epígrafe, a Auditoria Fiscal apresenta os novos cálculos das bases de crédito de PIS, utilizando a nova proporção entre Receita de Exportação e Receita Bruta, por ela apurada e devidamente impugnada nos itens 11 a 32 acima mencionados.

69. Nessas tabelas, constam também os valores referentes a Receita no Mercado Interno e Receita de Exportação apurados pelo Contribuinte e seus respectivos percentuais, conforme consta no DACON.

70. Especificamente no mês de janeiro de 2005, fls. 117, há relevante diferença entre os valores apurados pela Requerente e os valores levantados pela Auditoria Fiscal, sobretudo nas linhas 02 (Bens Utilizados como Insumos), 05 (Despesas de Aluguéis de Prédios), 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas) e 08 (Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil). Deve-se, neste momento, esclarecer que dentro da rubrica Bens Utilizados como Insumo está incluído recálculo do crédito presumido, reconhecido pela própria Autoridade Fiscal no item 22 do Despacho Decisório, cuja transcrição segue:

No caso de aquisições com suspensão, como já citamos anteriormente, houve aproveitamento de crédito em relação à diferença entre a alíquota integral (7,6 ou 1,65%) e a alíquota do crédito presumido (2,66 ou 0,5775%). Com relação a esse aproveitamento, não há impedimento legal, podendo ser efetuado pelo contribuinte dentro do prazo de 5 (cinco) anos, porém os créditos devem ser apropriados nos respectivos períodos de apuração nos quais foram originados.

71. Cumpre, neste momento, esclarecer a razão das diferenças evidenciadas. Em janeiro de 2005, por ocasião de trabalhos de revisão interna das bases de débito e de crédito do PIS, constatou-se que parte dos créditos, do período agosto a dezembro de 2004, não havia sido aproveitada naquele período de apuração.

72. Dessa forma, com fundamento no artigo 3º, § 4º, da Lei n. 10.637, de 2002, a parte dos créditos acima referida foi aproveitada em janeiro de 2005. Esse

procedimento foi adotado pelo fato de que a Contribuinte estava submetida à fiscalização em relação ao anº 2004, não podendo, por consequência, efetuar as retificações do Dacon do período sob fiscalização.

73. Há que se ter presente que, conforme referido no item 7 do relatório que deu base para o Despacho Decisório, parte da análise das operações da Companhia foi efetuada com base no Sintegra. Este, por conter a movimentação do período e por não ser obrigação acessória específica do PIS, não contempla os lançamentos referentes ao crédito extemporâneo.

74. A planilha anexa discrimina os valores do crédito extemporâneo e respectivas bases de cálculo. Desse modo, somando-se aos valores apurados pela Auditoria Fiscal, nas fls. 116, chega-se a um valor aproximado àquele constante no DAPON. A diferença ainda existente decorre da divergência de critérios entre a apuração da própria Requerente (registros contábeis) e aquela efetuada pela Auditoria Fiscal (SINTEGRA).

75. Resta, pois, novamente demonstrada a correção dos procedimentos adotados pela Manifestante, devendo ser o Despacho Decisório ora impugnado reformado.

DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA 76. De todo o exposto e pelos documentos acostados nesta Manifestação, ficou demonstrado que os créditos pleiteados existem, são líquidos e certos e que possuem lastro documental idôneo, como determinado em lei.

77. No entanto, caso o eminente Julgador não entender suficientes os argumentos de fato e de direito aqui expostos e os documentos ora juntados, com fulcro no inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72, requer seja efetuada diligência.

78. Esta medida se justifica em razão de que não foram contempladas, no andamento da Auditoria Fiscal, operações importantes que afetam diretamente o direito creditório da Requerente. Este fato se mostra mais patente no que se refere ao cálculo da proporcionalidade e do crédito presumido, como restou demonstrado ao longo das presentes razões.

79. Diante disso, por ocasião da diligência, requer sejam analisados os seguintes quesitos:

a) Receitas de Exportação

a.1 Há notas fiscais com CFOP 7.501 emitidas por um estabelecimento da Requerente que reflete operações de exportação de mercadorias recebidas de outro estabelecimento também da Requerente?

a.2 Caso a resposta seja afirmativa, apontar quais notas fiscais, datas de emissão e valores.

a.3 Determinar o valor das receitas de exportação contemplando essas operações e seu respectivo percentual frente à receita bruta.

b) Crédito Presumido b.1 Há notas fiscais com CFOP 1.102, 2.102 e 1.403 emitidas por estabelecimentos da Companhia que posteriormente vieram a transferir a matéria prima para outro estabelecimento (a indústria) da Requerente?

b.2 Caso a resposta seja afirmativa, apontar quais notas fiscais, datas de emissão e valores.

b.3 Determinar o valor do crédito presumido, previsto no artigo 8º, da Lei n.

10.925, de 2004, contemplando essas operações.

DOS PEDIDOS 80. Ante o exposto, requer o recebimento da presente Manifestação de Inconformidade e a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

81. Requer, também, o provimento desta Manifestação, com o reconhecimento do crédito integral do PIS exportação, período janeiro a março 2005, no montante de R\$ 1.597.534,02 (um milhão, quinhentos e noventa e sete mil, quinhentos e trinta e quatro reais e dois centavos), conforme demonstrado no PER 13495.73846.210809.1.1.08-3918. 82. Alternativamente, requer a apuração de novo valor do crédito de PIS exportação, com base nos índices de rateio demonstrados no item 29 do tópico

"PROPORCIONALIDADE", cujo montante será, com certeza, suficiente para suportar as deduções efetuadas e o Pedido de Ressarcimento.

83. Requer, ainda:

(i) o recálculo do crédito presumido referente às aquisições de fornecedores pessoas físicas, levando em conta, também, o valor das notas fiscais registradas nos CFOPs 1.102, 2.102 e 1.403, de acordo com as razões apresentadas no tópico CRÉDITO PRESUMIDO — AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS (itens 33 a 56).

(ii) o recálculo dos créditos sobre os valores despendidos com transporte de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa, de acordo com as razões apresentadas no tópico FRETES E CARRETOS — SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (itens 59 a 66); e

(iii) a manutenção, na linha 02 — BENS UTILIZADOS COMO INSUMO, competência janeiro 2005, do valor de R\$ 33.523.493,02 (trinta e três milhões, quinhentos e vinte e três mil, quatrocentos e noventa e três reais e dois centavos), que corresponde à base de cálculo do crédito extemporâneo aproveitado naquela competência, referente as competências agosto a dezembro 2004, cuja correção de procedimento foi reconhecida pela própria Auditoria Fiscal (item 22 do relatório que deu base ao Despacho Decisório). Da mesma forma e pelos idênticos fundamentos, as diferenças encontradas na linhas 05 (Despesas de Aluguéis de Prédios), 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas) e 08 (Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil), conforme informado no item 68 a 75.

84. Por último, a Requerente protesta pela juntada de ulteriores documentos, principalmente as planilhas contidas nos presentes autos, reelaboradas de acordo com a argumentação aduzida nestas razões de inconformidade, no prazo de 30 dias, bem como pela determinação de baixa dos autos em diligência, conforme os itens 76 a 79, em que já oferecem-se os quesitos, tudo nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72. No âmbito desta instância julgadora (9ª Turma) foi determinada a realização de diligência, fl. 910, em decisão exarada no seguinte sentido:

(...) o processo 13804.003550/2005-90 de Cofins, igualmente relativo ao 1º TRIMESTRE 2005, foi baixado em diligência, ocasião em que acabou-se por adotar critério de rateio de receitas em moldes que divergem daqueles empregados neste processo de PIS.

Em tais circunstâncias, o presente processo de PIS também deve ser baixado em diligência para que, mediante o refazimento da apuração do direito creditório passível de compensação/ressarcimento, ande em harmonia e boa ordem com o processo de Cofins, aplicando-se neste processo de PIS o critério de rateio nos mesmos moldes havidos nos trabalhos de diligência do processo 13804.003550/2005-90 de Cofins (fls. 899 e seguintes).

(...)

Os trabalhos de diligência encontram-se relatados em fls. 912/922 no seguinte sentido:

1. Em cumprimento à determinação expressa no Despacho de fls. 910 e 911, da 9a. turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, realizamos as diligências necessárias com o objetivo de esclarecer a natureza das operações de mercadorias com o fim específico de exportação, envolvendo os códigos CFOP de referência. Refizemos a apuração do direito creditório do contribuinte, referente aos créditos da PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA vinculados a receitas de exportação, na forma do art. 3º da Lei 10.833/2003, do período de apuração do 1º trimestre do ano-calendário 2005, levando em conta os índices de rateio dos créditos analisados

2. Nossos exames foram conduzidos pela verificação das receitas do mercado interno, de exportação, diretas e indiretas, bem como das aquisições e exportações de mercadorias com o fim específico de exportação, com o objetivo de identificar a exatidão dos índices de rateio empregados pelo contribuinte. Compreenderam, entre outros procedimentos:

(a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, (b) confronto dos livros e documentos fiscais e contábeis com os arquivos magnéticos contábeis e de notas fiscais apresentados pelo contribuinte nos formatos da Instrução Normativa SRF 86 de 2001, SINTEGRA e planilhas MS-Excel, por meio da utilização do software de auditoria digital homologado pela Coordenação de Fiscalização da Receita Federal denominado "CONTÁGIL".

DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DA EMPRESA

3. O processo produtivo consiste na industrialização e comercialização quase exclusivas de produtos agrícolas das espécies soja em grãos e caroços de algodão, além de uma diminuta participação em grãos de café e milho bem como algodão em pluma.

Não somente os estabelecimentos industriais adquirem insumos, pois mantém diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, as quais transferem para industrialização os insumos comprados para as unidades industriais ou as exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo. 4. Exporta, portanto, em três modalidades:

- a) Modo direto. Exportações dos seus produtos industrializados por meio das suas próprias unidades.
- b) Modo indireto. Remete parte da sua produção para empresas comerciais exportadoras concretizarem a venda no mercado externo.
- c) Comercial Exportadora. Além de exportar parte das suas mercadorias indiretamente remetendo-as para outras empresas comerciais exportadoras, a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A também atua como comercial exportadora, adquirindo no mercado interno e revendendo no mercado externo mercadorias com o fim específico de exportação.

MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

5. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º da Lei 10.833/2003.

(...)

6. Inicialmente cabe analisarmos a natureza das exportações com o fim específico de exportação.

7. Com o objetivo de desenvolver e incentivar a atividade exportadora brasileira, o Governo, por meio do Decreto-Lei nº 1.248, de 29/11/1972, estendeu às operações de compra de mercadorias no mercado interno para o fim específico de exportação, os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei às exportações efetivas.

8. Assim, com aquele dispositivo legal, criou-se condições para o desenvolvimento, no Brasil, das empresas comerciais exportadoras, conhecidas no mercado internacional como “trading companies”. A atividade dessas empresas não se confunde com a de produção para exportação ou de representação comercial internacional, caracteriza-se, especialmente, pela aquisição de mercadorias no mercado interno para posterior exportação.

9. De acordo com o Decreto-Lei nº 1.248/1972, para que as empresas comerciais exportadoras possam usufruir dos benefícios fiscais, é necessário que:

- a) obtenham registro especial na Secretaria de Comércio Exterior - SECEX e Receita Federal do Brasil - RFB;
- b) sejam constituídas sob forma de sociedade por ações;
- c) possuam capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

10. O contribuinte enquadra-se como empresa comercial exportadora, pois tem o registro de habilitação do tipo no Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, consulta pública disponível na página da internet no sítio “http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1278103832.xls”.

11. Vejamos a vedação legal à empresa comercial exportadora de utilizar créditos vinculados a receitas de exportação. De acordo com o art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/2003:

(...)

12. Numa leitura superficial do texto legal citado acima, presumir-se-ia que uma empresa comercial exportadora que tenha adquirido qualquer mercadoria com o fim específico de exportação não teria direito a apurar quaisquer créditos vinculados à receita de exportação, mesmo havendo adquirido outras mercadorias para industrialização e posterior exportação pela via direta, por exemplo. Consequentemente, não poderia compensá-los nem ressarcir-los. Mas a Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF 460, de 18 de outubro de 2004, art. 21, veio regulamentar esse dispositivo legal:

“Compensação e ressarcimento de créditos da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes:

§ 2º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a estas aquisições.”

13. O § 2º do art. 21 esclarece que a vedação legal é específica para os créditos vinculados às mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Assim, havendo uma empresa comercial exportadora comprado outras mercadorias com destinação diferente do § 2º e sendo passíveis de apuração de créditos nos termos do art. 3º da Lei 10.833/2003, poderia ela compensar e ressarcir esses créditos vinculados às suas receitas de exportação.

14. Outro impedimento legal às comerciais exportadoras é o fato de as vendas destinadas a elas com o fim específico de exportação serem isentas da cobrança do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 45, incisos VIII e IX, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 e artigo 5º, inciso III, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Não dá direito a crédito a aquisição de bens ou serviços no caso de isenção dessas contribuições, conforme o § 2º, inciso II, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

[[Decreto 4.524/2002]

“Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...) VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.”

[Lei 10.637/2002]

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

(...) III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.”

[Art. 3º, § 2º, II, Leis 10.637/2002 e 10.833/2003]

“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:

(...) 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.”

15. Agora vejamos o conceito Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, através do ajuste SINIEF 07/01, que normatizou o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP.

O código CFOP 7501 ficou definido na seguinte forma:

“7.501 – Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação

Classificam-se neste código as exportações das mercadorias recebidas anteriormente com finalidade específica de exportação, cujas entradas tenham sido classificadas nos códigos '1.501 – Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação' ou '2.501 – Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação'.”

16. Para que as exportações sejam caracterizadas com a finalidade específica de exportação é condição essencial que essas mercadorias tenham sido adquiridas com o mesmo fim, contendo as notas fiscais de entrada os códigos CFOP 1501 ou 2501. Desse modo, o contribuinte não pode se apropriar de créditos da não-cumulatividade sobre tais aquisições, conforme § 2º, art. 21, Instrução Normativa SRF 460/2004, vigente à época.

17. As vendas ao mercado externo com o fim específico de exportação são receitas efetivas de exportação e sobre elas não incide a cobrança da COFINS não-cumulativa, nos termos do art. 6º da lei 10.833/2003. Sendo assim, o método utilizado pela auditoria anterior de excluir esse tipo de receita do montante das receitas de exportação e recalculá-las os índices de rateio realocando-os para o mercado interno (fl. 105) está em desacordo com a real natureza da operação, pois seria o mesmo afirmar serem receitas tributadas no mercado interno.

Além do mais, a vedação existente na legislação sobre apropriação de créditos da COFINS não cumulativa ocorre somente sobre as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação e não sobre a proporcionalidade entre a receita bruta e de exportação.

18. Fixados os conceitos abordados, passamos às verificações quantitativas dos índices de rateio. A análise deu-se por três verificações:

- a) confronto dos percentuais de rateio usados pelo contribuinte com os respectivos lançamentos contábeis nos Balancetes Mensais e Razão das receitas do mercado interno e de exportação, englobando exportações diretas, indiretas e comercial exportadora;
- b) confronto dos saldos contábeis das receitas de exportação existentes nos Balancetes Mensais e Razão com o relatório de exportações extraído por nós do sistema SISCOMEX/DW-ADUANEIRO;

19. Confirmamos a real ocorrência das exportações por meio de pesquisa no sistema DW-ADUANEIRO, extrator de informações do SISCOMEX e coleta de amostragem de comprovantes das 5 (cinco) maiores exportações do período (fls. 944 a 1.040).

20. As demonstrações contábeis referidas representam adequadamente, nos aspectos relevantes, o montante das receitas do mercado interno e de exportações informadas nos DACTON e que serviram de base para os índices de rateio aplicados pelo contribuinte, conforme os quadros comparativos seguintes 1 a 4, onde comparamos a receita de exportação informada no DACTON com os

saldos das contas contábeis de exportações diretas e indiretas bem como com os códigos CFOP de exportações indiretas

21. Inicialmente temos os quadros seguintes 1 e 2, onde comparamos os totais encontrados no SISCOMEX/DW-ADUANEIRO (1) e os informados nos DICON (2).

(...)

22. As diferenças entre os dois quadros se devem ao fato de o sistema SISCOMEX/DW-ADUANEIRO disponibilizar ao usuário somente as exportações realizadas diretamente pela empresa, não sendo possível mostrar as exportações indiretas através de empresas comerciais exportadoras, por terem CNPJ distintos. Assim, passamos a comparar os saldos contábeis das exportações diretas somadas às indiretas, também denominadas equivalentes à exportação (quadro 3), quando vemos que os totais são compatíveis com os DICONs.

(...)

23. Por fim, cruzamos as informações contábeis das exportações indiretas com o montante de notas fiscais de exportação de remessas de mercadorias para comerciais exportadoras ("trading companies"), códigos CFOP de saída 5501, 5502, 6501 e 6502, com o uso do software "CONTÁGIL", quando concluímos serem compatíveis os montantes comparados, conforme quadro 4 a seguir:

(...)

24. Concluímos estarem corretos os índices de rateio estabelecidos no DICON.

CRÉDITOS APURADOS

25. Com exceção do método de rateio das receitas, consideramos as análises dos créditos efetuadas pela auditoria anterior criteriosas, corretas e exatas em todos os aspectos. Porém, aplicando-se os índices de rateio aqui analisados sobre a base de cálculo composta pelos insumos e demais itens passíveis de créditos fiscalizados corretamente pela primeira fiscalização, temos a apuração dos créditos, antes dos descontos dos débitos da mesma contribuição, corrigida no modo exposto a seguir:

26. Criamos os quadros abaixo, contendo um comparativo entre a auditoria anterior (fls. 122 a 125) e a atual, mês a mês:

(...)

27. No quadro seguinte temos a consolidação dos créditos fiscalizados do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA vinculados às receitas de exportação:

(...)

DEDUÇÕES EFETUADAS

28. À fls. 06/07 do processo, o contribuinte informou no Per/dcomp as deduções efetuadas em períodos posteriores, no montante de R\$ 3.311.332,05, conforme cópias das telas abaixo:

(...)

29. Ao aplicarmos as mesmas deduções aos créditos fiscalizados, temos:

(...)

CONCLUSÃO

30. De acordo com todo o exposto, em cumprimento à determinação expressa no Despacho de fls. 910 e 911, da 9a. turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, concluímos a diligência e não reconhecemos crédito passível de ressarcimento/compensação do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EXPORTAÇÃO, do período de apuração do 1º trimestre do ano-calendário 2005. (...) Intimada do relatório de diligência e aberto prazo para sua manifestação, a Contribuinte apresentou as considerações de fls. 927/929 no seguinte sentido:

(...) Por meio do despacho decisório fls. 121/125, a equipe de fiscalização da Receita Federal do Brasil indeferiu o direito creditório requerido, efetuando as glosas dos seguintes valores:

(i) Alteração dos coeficientes de rateio proporcional entre receitas derivadas de vendas no mercado interno e exportação em função da exclusão, do montante de receitas de exportação, das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fins específicos de exportação;

(ii) No cálculo do crédito presumido, foram excluídas as compras efetuadas de pessoa físicas com finalidade de revenda;

(iii) Glosa de créditos lançados de forma extemporânea;

(iv) Glosa dos créditos relativos ao frete de transferência entre estabelecimentos da empresa.

(v) Glosa dos créditos relativos às devoluções Por não se conformar com as glosas acima citadas, a Recorrente apresentou, de forma tempestiva, sua manifestação de inconformidade, apresentando, assim, suas razões de inconformismo para cada item questionado pela equipe de fiscalização.

Ao analisar o recurso apresentado pela Recorrente, a 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, houve por bem determinar o retorno dos autos à equipe de fiscalização realizar uma diligência em relação ao critério de rateio de receitas entre mercado interno e externo, nos termos do relatório apresentado nos autos do processo administrativo nº 13804.003550/2005-90, referente ao pedido de ressarcimento da COFINS, referente ao mesmo período de apuração em análise.

Ao efetuar a diligência requisitada pela DRJ, a equipe de fiscalização, no que se refere à glosa referente coeficiente de rateio entre receitas no mercado interno e externo, concluiu pela assertividade dos índices utilizados pela Recorrente em seu

DACON, conforme conclusão abaixo extraída do respectivo relatório de diligência apresentado pela equipe de fiscalização:

(...) Portanto, considerando que a diligência requerida pela DRJ limitou-se à conferência dos coeficientes de rateio utilizados pela Recorrente em seu DACON, a Recorrente entende que o relatório de diligência lhe foi 100% favorável, tendo em vista a conclusão acima.

No entanto, em relação às demais glosas efetuadas pela equipe de fiscalização, a Recorrente reitera todos os argumentos de defesa apresentados em sua manifestação de inconformidade, requerendo, novamente, que esta DRJ reforme o despacho decisório ora recorrido.

É o relatório

Em análise da manifestação de inconformidade a 9ª Turma da DRJ/SPO por meio do acórdão 16-88.193, julgou-a improcedente conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: : 01/01/2005 a 31/03/2005

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO. No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão a interessada deve apresentar com a irresignação a documentação sustentadora de suas alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE RECHAÇADAS. Indefere-se o pedido de diligência quando rechaçadas as alegações do contribuinte em relação à matéria objeto desse pedido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Dentro da sistemática administrativa federal, é a controvérsia com relação ao ressarcimento/restituição e à não homologação de declarações de compensação que deve ser apreciada na esfera do julgamento, não outros assuntos paralelos, tais como suspensão de exigibilidade de crédito tributário, cobrança, certidão negativa, etc.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. RATEIO. As receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que elas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO. REQUISITO. Dá azo ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, a aquisição para a industrialização. Portanto, no ato de aquisição já devem estar presentes os requisitos que dão origem ao crédito presumido, sem os quais este não viceja.

CRÉDITO PRESUMIDO.RESTRIÇÃO. Irrelevante, em última análise, que o contribuinte tenha ou não feito o pedido de ressarcimento com observância do ADI SRF nº 15, de 22/12/2005, quando, em meio a substanciais glosas de crédito presumido (entre outras), nenhum "Saldo de Crédito do Mês" resulta apurado, inexistindo, só por isso, qualquer valor a ressarcir.

TRANSPORTE ENTRE DISTINTAS UNIDADES DO SUJEITO PASSIVO. Há impossibilidade da constituição de créditos sobre fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo ("frete interno").

CRÉDITO.MOMENTO DE APROPRIAÇÃO. O que se autoriza na sistemática não cumulativa de apuração de PIS e Cofins é o posterior aproveitamento de um crédito que remanesceu não utilizado após o período de seu reconhecimento e apropriação em conformidade como o mês ao qual se refere, não o reconhecimento e apuração de um crédito fora deste.

CRÉDITOS POR DEVOLUÇÕES. A ausência do documento relativo à operação precedente (nota-fiscal de venda) impede que sejam levadas adiante as alegações da contribuinte em favor da tomada de créditos por conta de operação de devolução. Os créditos por devolução não prosperam em trimestre anterior àquele em que ocorreu a devolução.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada da respectiva decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário, arguindo nulidade da decisão recorrida e, no mérito, traz os mesmos fundamentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Preliminarmente: Nulidade.

Alega a Recorrente, em síntese, nulidade do acórdão por vício de motivação, a prevalência do relatório de diligência fiscal que validou seus cálculos e a impossibilidade de alteração de entendimento com base no art. 24 da LINDB.

No que tange a alegação de nulidade por cerceamento de defesa ou ausência de motivação, temos que o acórdão recorrido expôs, de forma clara, que a glosa decorre da aplicação

da vedação legal prevista no art. 6º, § 4º da Lei nº 10.833/03. O fato de a decisão ser contrária aos interesses da Recorrente não configura nulidade, desde que os fundamentos jurídicos permitam o exercício do contraditório, o que restou plenamente satisfeito.

Já em relação ao argumento de que a DRJ não poderia desconsiderar o resultado de diligência fiscal que lhe foi favorável, invocando o art. 24 da LINDB para alegar "mudança de orientação geral". Há que se considerar que o relatório de diligência não vincula o órgão julgador no que tange à interpretação da lei. O dever da autoridade julgadora é a aplicação da norma jurídica vigente. A diligência tem natureza instrutória e não consultiva ou vinculante quanto à tese jurídica.

Quanto à LINDB, não há que se falar em "mudança de orientação geral". Isto porque O art. 6º, § 4º da Lei nº 10.833/03 vigora desde 2004 com disposição expressa que e Empresa Comercial Exportadora que adquire mercadoria para exportação está impedida de apurar créditos vinculados a essa receita. A aplicação de uma vedação legal expressa não constitui "nova orientação", mas sim o restabelecimento da legalidade estrita. O erro anterior da fiscalização (se existente) não gera direito adquirido à perpetuação de prática contrária à lei. Não obstante, ainda que fosse o caso nos termos da Súmula CARF nº 169, não seria aplicado ao processo administrativo fiscal.

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF nº 169

Assim, afasto a preliminar de nulidade.

Mérito:

Método de rateio.

O cerne da controvérsia, neste ponto, reside na inclusão, no índice de rateio proporcional, das receitas decorrentes do CFOP 7.501 (exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação).

O método de rateio proporcional, previsto no art. 3º, § 8º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º, § 8º da Lei nº 10.833/03, visa distribuir créditos de custos e despesas comuns entre as receitas que permitem o creditamento e aquelas que não permitem.

Ocorre que a Lei nº 10.833/03, em seu art. 6º, § 4º, estabeleceu uma barreira intransponível para as Empresas Comerciais Exportadoras, vejamos:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: [\(Produção de efeito\) \(Vide Lei Complementar nº 214, de 2025\) Produção de efeitos](#)

(...)

§ 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.

Se a receita de exportação proveniente de mercadoria adquirida para revenda não gera direito ao crédito por força de lei, ela não pode compor a parcela de "receitas desoneradas com direito a crédito" no cálculo do rateio. Admitir sua inclusão no índice de rateio significaria permitir o aproveitamento indireto (via despesas comuns) de créditos que a lei vedou de forma direta.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica ao reconhecer essa vedação:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013EMPRESA

COMERCIAL EXPORTADORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO.É vedado à empresa comercial exportadora aproveitar créditos relativos a custos, despesas e outros encargos por conta da aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, para apurar de PIS e COFINS no regime não-cumulativo vinculados à receita de exportação, nos termos do § 4º do art. 6º e inciso III do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.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 . PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO TRIBUTADO. CREDITAMENTO . POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. PIS/COFINS . DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA. SÚMULA CARF Nº 224.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 .CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SÚMULA CARF Nº 231.O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes .DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVILÉ ônus do Contribuinte apresentar as

provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010530901512201464 3402-012 .790, Relator.: ARNALDO DIEFENTHAELER DORNELLES, Data de Julgamento: 14/10/2025, Data de Publicação: 02/02/2026)

Assim, não há reparos na decisão.

Créditos presumidos:

A análise da decisão recorrida, permite inferir que a DRJ j fundamentou a glosa em face da origem das aquisições e na restrição de uso do crédito presumido.

Recorrente defende que a verdade material que consiste na transferência posterior para industrialização deveria se sobrepor à forma, qual seja, aquisição com CFOP de comercialização. Contudo, como bem pontuado no acórdão recorrido, o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 vincula-se ao momento da aquisição.

O direito ao creditamento decorre de aquisições de física e neste momento devem estar presentes todos os requisitos legais. A aquisição por unidades não industriais, sob CFOPs de comercialização, interrompe o nexos causal exigido pela norma desoneradora. Como destacado pela DRJ, o crédito deve ser aferido independentemente de fatos ulteriores, como a eventual remessa a outra unidade. Admitir o contrário seria condicionar a validade de um crédito pretérito a eventos futuros e incertos, ferindo a segurança jurídica e a sistemática de apuração mensal das contribuições.

No que tange à utilização dos créditos, a decisão recorrida agiu com acerto ao aplicar a restrição prevista no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 15/2005.

Diferentemente dos créditos ordinários da não cumulatividade (art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), o crédito presumido da agroindústria possui finalidade específica de dedução do valor devido em cada período de apuração. A legislação não conferiu a esses valores a natureza de "crédito escritural passível de ressarcimento ou compensação generalizada", salvo em hipóteses restritíssimas e posteriores que não se aplicam ao caso em tela.

Nesta linha é o entendimento deste Colegiado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade do Ato Administrativo quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP.

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA . UTILIZAÇÃO.
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O saldo de crédito

presumido da agroindústria (art. 8º, Lei nº 10.925/2004), pode ser deduzido da própria contribuição, mas não compensado com outros tributos ou ressarcido, não se aplicam as permissões de utilização para compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro (Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 5º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º e 5º; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.925, de 2009, arts. 8º e 9º; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 a 57; Medida Provisória nº 517, de 2010, art. 9º; Lei nº 12.431, de 2011, art. 10; Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, arts. 5º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011, art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, arts. 31, I, e 54, I; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005, arts. 1º e 2º; Solução de Consulta 69, COSIT, de 23 de janeiro de 2017).

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00010073900015201483 3001-003.562, Relator.: WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Data de Julgamento: 25/08/2025, Data de Publicação: 07/10/2025)

Assim, também neste ponto não há reparos na decisão recorrida.

Das glosas de fretes:

A Recorrente pleiteia o reconhecimento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas de frete para transferência de matérias-primas e produtos entre seus estabelecimentos, fundamentando sua pretensão, essencialmente, no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

Sustenta que o transporte de itens como o caroço de algodão para a unidade de Paraguaçu Paulista seria etapa intrínseca e preparatória para a operação de venda, devendo ser nela compreendida.

Pois bem. A Recorrente ampara seu pleito no inciso IX do art. 3º, que trata especificamente de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela pessoa jurídica vendedora".

Ocorre que a transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade não constitui operação de venda. Trata-se de mero deslocamento físico de estoque sem transferência de propriedade ou geração de receita. Ao fundamentar seu pedido neste inciso, a Recorrente ignora a literalidade da norma. Conforme já sedimentado pela Súmula CARF nº 217, os fretes de transferência não se equiparam ao frete sobre vendas, sendo vedado o creditamento nesta modalidade.

"Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas."

Súmula Carf 217

Ainda que se pudesse cogitar a análise desses fretes sob a ótica do inciso II do art. 3º (insumos) — critério da essencialidade e relevância —, nota-se que a Recorrente não formulou

o pleito sob este fundamento legal específico e não trouxe aos autos o suporte probatório necessário.

Embora alegue que o transporte do caroço de algodão visa a "industrialização", a Recorrente limitou-se a argumentações genéricas sobre seu ciclo produtivo e a indicação de contas contábeis. Para a fruição do crédito na categoria de insumo, é indispensável a demonstração inequívoca do nexo causal: a comprovação de que aquele frete específico, referente àquelas notas fiscais glosadas, destinou-se exclusivamente ao transporte de matéria-prima para ingresso imediato em processo de transformação industrial.

A Recorrente não apresentou planilhas de correlação, laudos técnicos ou documentos de movimentação que permitissem à fiscalização ou a este Colegiado verificar a veracidade da destinação industrial de cada operação glosada. A simples alegação de "essencialidade" desacompanhada de provas documentais que vinculem o gasto ao processo produtivo impede o reconhecimento do crédito.

Assim, mantém-se as glosas

Créditos extemporâneos:

A Recorrente insurge-se contra as diferenças de crédito apuradas em janeiro de 2005, alegando que os valores superiores aos levantados pela fiscalização decorrem da apropriação de créditos acumulados entre agosto e dezembro de 2004. Sustenta que, impossibilitada de retificar o DACON de 2004 devido ao início de procedimento fiscal, efetuou o lançamento de tais créditos "extemporâneos" diretamente na escrituração de janeiro de 2005, com fulcro no art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que em relação ao tema em debate, este Conselho consolidou entendimento por meio da Súmula CARF nº 231 aprovada pela 3ª Turma do CSRF em 05/09/2025 no sentido de que o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados extemporaneamente exige a prévia retificação das obrigações acessórias, vejamos:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Assim, considerando que nos termos do artigo 123, §4º do RICARF¹ as súmulas do CARF possuem efeito vinculante para os membros deste colegiado e, em estrita observância à Súmula CARF nº 231, as glosas devem ser mantidas.

Dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar e no mérito por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima

¹ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.