



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13005.720474/2010-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.432 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2023  
**Recorrente** CTA CONTINENTAL TOBACCOS ALLIANCE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PAF. INEXISTÊNCIA.**

Demonstrada a base legal e a correta descrição dos fatos ficam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa, sobretudo quando o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida e escoreita a garantir a ampla defesa e o contraditório.

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Lei 10.637/02 e 10.833/03. POSSIBILIDADE**

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e COFINS pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem prévia necessidade de retificação das declarações e demonstrativos, especialmente, do Dacon e de DCTF por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre, desde que o crédito esteja acompanhado de provas idôneas e completas de sua legalidade, liquidez e certeza, qual seja, dos documentos fiscais/ notas fiscais que os originaram, os documentos, livros e demonstrativos contábeis (com os créditos devidamente conciliados) onde eles estejam registrados e, também, um demonstrativo que detalhe a aquisição, o aproveitamento e a conciliação de tais créditos com seus documentos originadores.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. LEI 10.637/2002 e 10.833/2003**

A base de cálculo do PIS não-cumulativo é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo do PIS não-cumulativo é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA.**

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PAF. INEXISTÊNCIA.**

Demonstrada a base legal e a correta descrição dos fatos ficam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa, sobretudo quando o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida e escoreita a garantir a ampla defesa e o contraditório.

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Lei 10.637/02 e 10.833/03. POSSIBILIDADE.**

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e COFINS pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem prévia necessidade de retificação das declarações e demonstrativos, especialmente, do Dacon e de DCTF por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre, desde que o crédito esteja acompanhado de provas idôneas e completas de sua legalidade, liquidez e certeza, qual seja, dos documentos fiscais/ notas fiscais que os originaram, os documentos, livros e demonstrativos contábeis (com os créditos devidamente conciliados) onde eles estejam registrados e, também, um demonstrativo que detalhe a aquisição, o aproveitamento e a conciliação de tais créditos com seus documentos originadores.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. LEI 10.637/2002 e 10.833/2003**

A base de cálculo do PIS não-cumulativo é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo do PIS não-cumulativo é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA.**

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reconhecer o direito de apuração de créditos extemporâneos, e para que a unidade de origem proceda o recálculo dos créditos do pedido de ressarcimento, com base nos percentuais de rateio proporcional apurados na diligência. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento quanto aos créditos extemporâneos. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que dava provimento integral ao recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, Sabrina Coutinho Barbosa, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado (a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima (Relatora).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente contra o deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER) transmitido em 10/10/2007, relativo a saldo credor de COFINS não cumulativa exportação do 3º trimestre de 2007, no montante de R\$ 1.638.853,84, combinado com DCOMPs transmitidas entre 06/09/2007 e 06/11/2007.

Em 22/06/2012 foi emitido Parecer com propositura de que fosse parcialmente reconhecido o direito creditório da contribuinte no valor de R\$ 954.985,64.

Posteriormente, através de Despacho Decisório, a autoridade administrativa reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, homologou parte das compensações declaradas (até o limite do crédito disponível), não homologou as demais compensações declaradas e indeferiu

pedido de ressarcimento (PER/DCOMP n.º 05044.99869.101007.1.5.09-6280).

Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do Acórdão DRJ/POA:

*A Fiscalização produziu Relatório Fiscal onde analisou pedidos de ressarcimento/compensação relativos aos trimestres de 2007 e 2008 (PIS e COFINS - mercados interno e externo).*

*Na análise do movimento de notas fiscais apresentadas em meio magnético, foram constatadas irregularidades com relação à apuração do saldo credor informado pela empresa, decorrentes da sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, (...).*

*(...) a empresa informou valores extemporâneos nas Linhas 01 - Bens para Revenda, 02 - Bens utilizados como Insumos e 13 - Outras Operações com direito a Crédito, nos meses de julho, setembro, outubro e novembro/2007, (...)*

*No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de ressarcimento segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento.*

*(...) o § 2º do art. 28 da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008 determina que cada pedido de ressarcimento deverá (I) referir-se a um único trimestre-calendário e (II) ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.*

*(...) os valores demonstrados nas colunas "Base Cofins" e "Base PIS" da tabela acima são glosados pelo AFRFB em razão de se tratarem de **créditos extemporâneos**, haja vista que se referem a créditos sobre aquisições feitas em períodos anteriores (desde 2002) aos períodos de apurações, conforme se verifica na resposta da empresa ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal, de 02/09/2011.*

*Intimado, em 18/05/2012, a apresentar cópias das notas fiscais n.º 20891 a 20899 (modelo 1, série 3 - notas fiscais de revenda de adubos e fertilizantes), emitidas em 02/07/2007 e **justificar o não oferecimento à tributação pelo PIS/Cofins do valor do frete** relacionado nas referidas notas, o contribuinte apresentou as cópias solicitadas e informou que, no seu entendimento, o frete deve acompanhar a tributação dos produtos, ou seja, como o adubo e fertilizante tiveram suas alíquotas de PIS e Cofins reduzidas a zero pela Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, o frete deveria ter sua alíquota também reduzida a zero.*

*Entretanto, inexistente, na legislação vigente, previsão para que o frete relativo ao transporte de mercadorias sujeita a alíquota zero de PIS/Cofins também tenha o mesmo tratamento tributário.*

*Os créditos apurados pelo contribuinte nas operações de revenda de bens referem-se a aquisições de outras mercadorias (em grande parte tabaco da posição 2401 da TIPI) para revenda no mercado interno tributado e para exportação.*

*Desta forma, conforme prevê a legislação de regência, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Por se tratarem de aquisições geradoras de créditos comuns vinculados à revenda no mercado interno e à exportação, devem ser rateados proporcionalmente (...).*

*O contribuinte informou na linha de Bens Utilizados como Insumos créditos vinculados à receita de venda no Mercado Interno Não Tributado. Entretanto, é sabido que o produto que a empresa vende tanto para o mercado interno como para exportação é o fumo e não existe previsão legal para venda de fumo não tributado no mercado interno.*

*Os créditos informados nesta linha referem-se exclusivamente a aquisições vinculadas a receitas de venda no Mercado Interno Tributado e Exportação.*

*Desta forma, conforme prevê a legislação de regência, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Por se tratarem de aquisições geradoras de créditos comuns vinculados à venda no Mercado Interno Tributado e Exportação, devem ser rateados proporcionalmente a estes (...).*

Cientificada e não conformada com o despacho proferido pela autoridade administrativa de origem, a Recorrente apresentou impugnação a qual mediante o Acórdão n.º 10-41.862, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/RS, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a defesa apresentada, por consequência, mantendo o despacho decisório, conforme ementa abaixo:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007*

**RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COBRANÇA DE DÉBITOS. COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.**

*No tocante à compensação, a competência das DRJ limita-se ao julgamento de manifestação de inconformidade contra a não-homologação de compensação, não se estendendo a questões atinentes à cobrança de eventuais débitos.*

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

*Restando clara a base legal utilizada, havendo a correta descrição dos fatos e a apreciação do pedido de ressarcimento ou compensação por autoridade competente, ficam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa.*

**DECISÕES JUDICIAIS. ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*Regra geral, as decisões judiciais e administrativas têm apenas eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE**

**SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. TRATAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

*No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos- do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

*Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.**

*A base de cálculo da COFINS não-cumulativa é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluídas as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição, sujeitas à alíquota zero e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA.**

*A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência posto na manifestação de inconformidade.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, em sua defesa, alegando:

**1- Nulidade do procedimento fiscal por ausência de lançamento de ofício para exigência do tributo-** Alega ainda ser o procedimento fiscal abusivo por falta de tipificação legal das condutas apuradas;

**2- Créditos extemporâneos:** a glosa baseia-se em duas suposições:

i- ausência de elementos essenciais para análise dos créditos, em sua defesa, a Recorrente alega que tal suposição não se sustenta dado que na planilha apresentada pela empresa há indicação, mês a mês, nas linhas lançadas (DACON), o valor e a origem do crédito realizado; e

ii- necessidade de confinamento de apuração no mês correspondente, em sua defesa, alega a Recorrente que a legislação tributária estabelece, expressamente, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003). O art. 3º destas Leis permite expressamente que o crédito de PIS e COFINS não apropriados em determinado mês, o sejam em períodos subsequentes, observado o prazo estabelecido pela legislação tributária;

• no caso da glosa efetuada, a fiscalização limitou-se a alegar que os créditos passíveis de ressarcimento dependem de prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, motivo pelo qual desconsiderou o direito creditório quanto aos créditos extemporâneos. Mas:

a) a apropriação fiscal de créditos de PIS e COFINS extemporâneos encontra previsão expressa na legislação tributária;

b) a apropriação de créditos de PIS e COFINS em período subsequente, ou seja, de forma extemporânea, além do que previsto na legislação fiscal, não traz qualquer prejuízo à RFB, vez que implica no recolhimento a maior de PIS e COFINS em período de apuração anterior ou em pedido de ressarcimento sem qualquer atualização em período posterior.

- a Fiscalização não fez qualquer restrição quanto a natureza dos créditos extemporâneos realizados, ou seja, o tipo de crédito não foi óbice para glosa, nada havendo a ser discutido senão a ausência de elementos essenciais para análise dos créditos e o confinamento de apuração ao mês correspondente.

**3- Frete na revenda de bens:** a Recorrente revende adubos e fertilizantes para produtores rurais, sendo que tais insumos agrícolas são comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS (Lei n.º 10.925, de 2004). Quando da realização de fretes, esses são executados por transportadores autônomos, sendo que o custo correspondente é suportado pelos produtores rurais. Estes fretes foram acrescidos pelo Fisco na base de cálculo do PIS e da COFINS, ante a argumentação de que não devem ter redução a zero da alíquota, como ocorre na comercialização de adubos e fertilizantes. Os fretes foram, portanto, considerados como receita;

- a empresa não tem entre seus objetivos sociais a prestação de serviços de transporte como comprova seu Estatuto Social, bem como, repassou o custo do frete aos produtores (nota fiscal e conhecimento).

**4- Rateio na apropriação de créditos:** junto ao Plantão Fiscal verificou-se que os percentuais calculados e apresentados no Relatório Fiscal, relativos ao mercado interno tributado e exportação se deram em virtude de suposto equívoco de preenchimento do DACON (linhas 01 e 02). No entanto, informou naquelas linhas (Ficha 07A) em relação aos anos-calendário 2007 e 2008, na coluna Receita, o total da Receita Bruta auferida no período (Mercado Interno e Exportação), independentemente, de ser tributada ou não pelo PIS e COFINS. O preenchimento do DACON se deu a partir da interpretação do ajuda do Programa DACON Mensal 1.1, vigente à época. Na ajuda do Programa DACON Mensal/Semestral 2.5, vigente atualmente, entende-se que devem ser informadas na Ficha 07A (linhas 01 e 02), somente as Receitas Tributadas. A orientação atual orientação diverge da ajuda anterior;

- as informações apresentadas no DACON levaram ao cálculo equivocado e distorcido do percentual de receitas de exportação sobre a receita total (período abril de 2007 a dezembro de 2008), feito pelo Fisco;

- a Fiscalização tinha o dever de ofício de cotejar a ajuda do DACON (atual e anterior). Mesmo que constatado equívoco da empresa no preenchimento, o Fisco detinha ferramentas e informações para corrigir as distorções, eis que as informações lhe foram disponibilizadas. Essas informações, por evidente, levam a rateio diverso do constante no Relatório Fiscal. O rateio realizado pela empresa levou em conta a correta proporção dos mercados, embora o lançamento nas linhas possa ter gerado distorção. A opção do Fisco, de ter se baseado somente no DACON e não nas informações da empresa, mesmo que involuntária, levou a equivocado rateio.

**5- Rateio e apropriação de créditos. Mercado Interno NT- Bens para revenda-** a empresa, diversamente do que foi referido no Relatório Fiscal, lança em bens para revenda as mercadorias para revenda tributadas, que são os materiais agrícolas, e não tabacos

como equivocadamente referido no Relatório. Estes são adquiridos para industrialização e são considerados insumos (lançados na linha 02);

- no rateio para o Mercado Interno em bens para revenda, o Relatório Fiscal valeu-se de proporcionalidade equivocada entre as receitas do mercado interno e exportação. Por conseguinte a aplicação dos percentuais encontrados naquela Tabela, trazem a ilação de que o mercado interno tributado e a exportação em abril de 2007, por exemplo, correspondiam a, respectivamente, 52,60% e 47,40%, quando na verdade era 9,67% e 90,33%.

**6- Rateio e apropriação de créditos. Mercado Interno NT- Insumos-** a empresa sempre teve receita de exportação de aproximadamente 90%. A aquisição de tabacos para processamento industrial foi informada na Ficha 06A linha 02 do DACON, juntamente com os demais insumos (material de embalagem, manutenção industrial, combustíveis para máquinas industriais, etc.). A Lei nº 11.033, de 2004, não excepciona vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS para manutenção de créditos;

- devem ser considerados todos os custos incorridos na fabricação (mesmo os custos comuns). Quanto às vendas, consideram-se, inclusive, aquelas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, ou seja, mercado interno tributado, não tributado e exportação;

- a Fiscalização afirmou ser sabido que o produto que a empresa vende tanto para mercado interno como para exportação é o fumo. Porém, a venda de insumos (alíquota zero) no mercado interno, não foi considerada pela Fiscalização. O produto industrializado pela empresa, quando comercializado no mercado interno, se sujeita ao regime de apuração não-cumulativa, o que determina a apuração de crédito nas aquisições de bens vinculadas à receita auferida nas operações de exportação.

**7- Diligência-** protesta pela realização de diligência visando confirmar as alegações apresentadas, a qual foi deferida por esta Turma nas Resoluções nº 3301.000.219 e 3301.00.804, respectivamente, nas e-fls. 869 e 901.

Considerando que no presente processo, não há discussão acerca do conceito de insumos e que também não há discussão se os produtos em questão dão direito ao crédito do tributo, na Resolução nº 3301.000.219, relativos ao período de apuração do 3º trimestre de 2007, resolveu-se diligenciar, para tão somente, quanto a questão do *“percentual correto da relação entre os produtos vendidos no mercado interno e os produtos exportados”*.

Por sua vez, na Resolução nº 3301.00.804, requereu-se da Autoridade Fiscal a verificação da certeza e da liquidez dos créditos pleiteados pelo contribuinte, ocasião que, em sede de Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal validou-se os créditos pleiteados pela Recorrente, a qual, por sua vez, manifestou sua concordância com a diligência nas e-fls. 929.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

Em síntese, é o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 3301-013.432 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13005.720474/2010-53

## Voto

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

### I- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

Nas Resoluções supramencionadas foi dado como tempestivo o presente Recurso.

#### 1.1- Da diligência fiscal

No seu exercício do seu direito de defesa, a Recorrente pleiteou a diligência fiscal para constatar as alegações, o que foi deferido por esta Turma nas Resoluções n.º 3301.000.219 e 3301.00.804, respectivamente, nas e-fls. 869 e 901, ante a anuência da Recorrente com os resultados das diligências fiscais, tornam-se incontrovertidos os resultados diligenciais acerca da apuração dos créditos da Recorrente.

#### 1.2- Da alegação de nulidade do procedimento fiscal

Argumentou a Recorrente ter havido cerceamento de defesa por falta de análise de argumentos e documentos referentes ao rateio mercado interno tributado e exportação. A Resoluções anteriores votadas desta Turma não entenderam pela existência do cerceamento alegado, mas pela “*discrepância entre a escrituração contábil do contribuinte, a Dacon e o Relatório Fiscal*”, por isso votou esta Turma por converter o feito em diligência fiscal.

Primeiro, na Resolução n.º 3301.00.804, no tocante à alegação de cerceamento de defesa por ausência de fundamentação legal do ato administrativo, entendeu o Relator originário como improcedente a alegação da Recorrente dado que no Despacho Decisório enquadrando a infração nas previsões da Lei n.º 10.833, de 2003. Art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Art. 36 da IN RFB n.º 900, de 2008. Artigos 53 e 55 da Lei n.º 9.784, de 1999, ficando evidente a inexistência do cerceamento do direito capaz de prejudicar a Recorrente em sua defesa.

Segundo, no tocante à alegação da ausência de lançamento de ofício para exigência do tributo, entendeu o julgador “*a quo*” que não trata o presente processo de qualquer espécie de lançamento tributário efetuado pelo Fisco, e sim da cobrança de débito não compensado e não pago no prazo legal, portanto, não se trataria da constituição de relação jurídico-tributária autônoma.

Pois é sabido que a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional- pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Entretanto, conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal tanto se possa apurar a existência quanto o “*quantum creditorum*” crédito restituível ou a compensar.

De certo, não há como afastar a regra contida nos art. 170 do CTN, pelo contrário, trata-se de poder-dever da Administração Tributária que impõe-se como imperioso a necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário para validação da compensação do crédito tributário, não havendo o que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

Neste tópico recursal, não assiste razão a Recorrente.

## II- DO MÉRITO

### **2.1- Dos Créditos Extemporâneos e do Rateio na apropriação de créditos no mercado interno. NT. Insumos. Bens para revenda. Insumos**

Neste item, pertinente a transcrição de assentamentos feitos pela Fiscalização em seu Relatório Fiscal. Relativamente aos Bens para Revenda, apontou:

*O contribuinte informou na linha de Bens para Revenda créditos vinculados à receita de venda no mercado interno não tributada. Entretanto, analisando-se as notas fiscais verificou-se que as vendas não tributadas no mercado interno referem-se, principalmente, a adubos e fertilizantes, os quais são tributados à alíquota zero, tanto na compra como na revenda, e por isso, o contribuinte corretamente não gerou crédito PIS/COFINS.*

*Os créditos apurados pelo contribuinte nas operações de revenda de bens referem-se a aquisições de outras mercadorias (em grande parte tabaco da posição 2401 da TIPI) para revenda no mercado interno tributado e para exportação.*

(...)

No que concerne aos Bens utilizados como Insumos, anotou:

*O contribuinte informou na linha de Bens Utilizados como Insumos créditos vinculados à receita de venda no Mercado Interno Não Tributado.*

*Entretanto, é sabido que o produto que a empresa vende tanto para o mercado interno como para exportação é o fumo e não existe previsão legal para venda de fumo não tributado no mercado interno.*

*Os créditos informados nesta linha referem-se exclusivamente à aquisições vinculadas à receitas de venda no Mercado Interno Tributado e Exportação.*

Conforme prevê a legislação de regência, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Por se tratarem de aquisições geradoras de créditos comuns vinculados à revenda no mercado interno e à exportação, devem ser rateados proporcionalmente a estes.

Conforme prevê o §8º do art. 3º da mencionada Lei nº 10.637, de 2002, encontra-se assim disposto:

*Art. 3º- Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

(...)

*§ 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 é sabido o rateio das receitas não altera a quantidade de créditos, que são avaliados previamente ao rateio, sendo apenas uma ferramenta que permite a distribuição entre aqueles passíveis de compensação ou ressarcimento e aqueles, simplesmente, descontáveis (dedutíveis) na apuração da contribuição (não passíveis de compensação ou ressarcimento).

Daí, com relação aos custos, despesas e encargos comuns aplica-se a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sendo consideradas, portanto, as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. Deve-se observar, também, que a legislação aplicável determina, na hipótese de que a contribuinte aufera receitas de exportação e de outras fontes, que seja feito um rateio proporcional com o objetivo de definir os créditos relacionados a uma e outra origem.

Pois bem.

Em sede de diligência fiscal, visando confirmar as alegações apresentadas, foi deferida por esta Turma nas Resoluções nº 3301.000.220 e 3301.00.803, respectivamente, nas e-fls. 899 e 931.

Considerando que no presente processo, não há discussão acerca do conceito de insumos e que também não há discussão se os produtos em questão dão direito ao crédito do tributo, na Resolução nº 3301.000.220, relativos ao período de apuração do 3º trimestre de 2007, resolveu-se diligenciar, para tão somente, quanto a questão do “*percentual correto da relação entre os produtos vendidos no mercado interno e os produtos exportados*”. Para tanto, requereu-se da Autoridade Fiscal a resposta dos seguintes quesitos:

1) De acordo com a escrituração contábil do contribuinte, qual o montante e o percentual correto da relação entre os produtos vendidos no mercado interno e os produtos exportados?

2) A proporção encontrada no item 1 é diferente da proporção apresentada no relatório fiscal?

3) Em caso de resposta positiva ao quesito 2, qual o valor a que o contribuinte tem direito como saldo credor de PIS não-cumulativo exportação do 3º trimestre de 2007?

Em resposta, a Autoridade Fiscal no Relatório de Diligência assim se pronunciou (e-fls. 910):

*1) De acordo com a escrituração contábil do contribuinte, qual o montante e o percentual correto da relação entre os produtos vendidos no mercado interno e os produtos exportados?*

O montante e o percentual correto estão demonstrados na tabela abaixo:

Mês	Receita Bruta de Exportação	Receita Bruta - Mercado Interno	Receita Bruta Total	% EXP	% MI
07/2007	R\$ 57.345.096,83	R\$ 16.650.805,86	R\$ 73.995.902,69	77,50%	22,50%
08/2007	R\$ 10.812.846,12	R\$ 11.442.642,36	R\$ 22.255.488,48	48,59%	51,41%
09/2007	R\$ 65.358.966,67	R\$ 3.212.641,58	R\$ 68.571.608,25	95,31%	4,69%

*2) A proporção encontrada no item 1 é diferente da proporção apresentada no relatório fiscal?*

A proporção encontrada no item 1 é diferente da proporção apresentada no relatório fiscal apenas em relação ao mês de julho/2007. Quanto aos meses de agosto/2007 e setembro/2007, a proporção considerada pela Fiscalização é idêntica àquela utilizada pelo contribuinte no DICON, de forma que o coeficiente destes meses não foi objeto da inconsistência citada no relatório fiscal.

*3) Em caso de resposta positiva ao quesito 2, qual o valor a que o contribuinte tem direito como saldo credor de COFINS não-cumulativo exportação do 3º trimestre de 2007?*

Com a alteração da proporção da receita bruta de exportação em relação à receita bruta total, referentemente ao mês de julho/2007, utilizando-se o percentual de 77,50%, conforme demonstrativo em anexo, foi apurado um novo saldo credor de COFINS não cumulativo-exportação no valor de R\$ 1.460.770,70 relativo ao terceiro trimestre de 2007.

Assim, com base no § 4º do art. 3º das Lei 10.637/02 e 10.833/03 e seguindo jurisprudência da Casa (CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303.006.248, de 25/01/2018, Rel. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), esta Turma entendeu pela possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos em pauta, desde respeitado o prazo de cinco anos da aquisição do insumo.

Pois bem.

A glosa baseou-se em duas suposições (e-fls. 172):

i- ausência de elementos essenciais para análise dos créditos quanto aos créditos extemporâneos, o fato de não constarem no presente pedido de ressarcimento elementos essenciais à apuração do saldo ressarcível relativo aos créditos de períodos anteriores, tais como os demais créditos e débitos dos respectivos períodos, bem como a proporção mensal entre as receitas de exportação/mercado interno não tributado e as receitas totais da empresa, necessários à apuração do saldo de PIS/COFINS mês a mês; e

ii- necessidade de confinamento de apuração no mês correspondente devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de ressarcimento segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento.

Em sua defesa, a Recorrente defende a existência de elementos essenciais para análise dos créditos, por ter a contribuinte indicado, mês a mês, o valor e a origem do crédito realizado.

Quanto a necessidade de confinamento de apuração no mês correspondente, em sua defesa, alega a Recorrente que a legislação tributária estabelece, expressamente, que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003). O art. 3º destas Leis permite expressamente que o crédito de PIS e COFINS não apropriados em determinado mês, o sejam em períodos subsequentes, observado o prazo estabelecido pela legislação tributária.

Por sua vez, o julgador de piso ao ratificar o entendimento da fiscalização, negou a possibilidade de aproveitamento do crédito em período subsequente- o aproveitamento de créditos extemporâneos por entender que no tocante aos créditos extemporâneos, no âmbito dos tributos apurados pelo regime não-cumulativo (PIS e COFINS), exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração.

Sendo assim, para fins de constatação de certeza e da liquidez do crédito pleiteado, através da Resolução n.º 3301.00.803, requereu-se da Autoridade Fiscal resposta ao seguinte quesito:

1) Verifique a liquidez e certeza dos créditos destes, com base nos elementos constantes dos autos; intimando a contribuinte a apresentar informações e documentos, se entender necessário.

Em resposta, a Autoridade Fiscal no Relatório de Diligência assim se pronunciou (e-fls. 949):

*Verifique a liquidez e certeza dos créditos destes, com base nos elementos constantes dos autos; intimando a contribuinte a apresentar informações e documentos, se entender necessário.*

Linha DACON	Mês DACON	Base Cofins	Base PIS	Tipo de Crédito
Linha 02. Bens utilizados como Insumos	Jul/07	1.170.459,81		Manutenção Industrial
Linha 02. Bens utilizados como Insumos	Set/07	1.959.272,72		Manutenção Industrial

2. A explicação da empresa para tais créditos foi (folha 36 e 38): “Em julho de 2007 houve a apropriação de parte de créditos extemporâneos referente a bens utilizados como insumos, não aproveitados em períodos anteriores dos fornecedores Multmec Manutenção Industrial Ltda, Multserv Tornearia Mecânica Ltda e J.L. Engenharia e Manut.Industrial Ltda, da competência julho/2006 a julho/2007, cuja base de cálculo totalizou R\$ 1.216.802,30 com crédito de PIS= R\$ 20.077,24 e COFINS= R\$ 92.476,97, conforme planilha anexa; Em setembro de 2007 houve a apropriação de parte dos créditos extemporâneos de bens utilizados como insumos, referente janeiro de 2005 a julho de 2007, somando um total de créditos de COFINS de R\$ 148.904,73, conforme anexo 4”.

3. Ambos os créditos se referem à manutenção industrial, que pode ser enquadrada no conceito de insumo. Pontua-se apenas que, na explicação da empresa, os valores referem-se a julho de 2006 a julho de 2007, mas o valor glosado foi apenas de julho de 2006 a junho de 2007, de R\$ 88.954,96, e base de cálculo R\$ 1.170.459,81.

Sendo que, dos resultados obtidos da Resolução nº 3301.00.803, em sede de Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, validou-se os créditos pleiteados pela Recorrente, a qual, por sua vez, manifestou sua concordância com a diligência nas e-fls. 931.

Daí, ante a expressa anuência da Recorrente com os resultados da diligência, entendo ter se encerrado a lide no presente ponto recursal.

## **2.2- Do frete na revenda de bens na base de cálculo das contribuições**

A Recorrente é comercial atacadista de fumo beneficiado, defensivos agrícolas, adubos e fertilizantes para produtores rurais, sendo que tais insumos agrícolas são comercializados com alíquota zero de PIS e COFINS (Lei nº 10.925, de 2004).

Não há realização de fretes, os quais são executados por transportadores autônomos, sendo que o custo correspondente é suportado pelos produtores rurais.

Estes fretes foram acrescidos pelo Fisco na base de cálculo do PIS e da COFINS, ante a argumentação de que não devem ter redução a zero da alíquota, como ocorre na comercialização de adubos e fertilizantes. Portanto, os fretes foram considerados como receita.

Registra-se que a empresa não tem entre seus objetivos sociais a prestação de serviços de transporte, como comprova seu Estatuto Social, bem como, repassou o custo do frete aos produtores (nota fiscal e conhecimento).

A questão aqui reside em excluir ou não base de cálculo das contribuições da receita de frete na revenda de Bens.

Pois bem.

Primeiramente, nos termos já expostos no item 2.1, o presente processo não trata de qualquer espécie de lançamento tributário efetuado pelo Fisco, e sim da cobrança de débito não compensado e não pago no prazo legal, portanto, não há relação jurídico-tributária autônoma como aduz a Recorrente.

Segundo, quanto aos fretes de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, entendendo que os custos de frete não acompanham o principal, não estando vinculados a um outro direito de crédito, existe por si, melhor explicando, o direito de crédito não é acessório de nada, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

Terceiro, no caso do PIS/COFINS, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ao instituírem a sistemática da não-cumulatividade para apuração das contribuições prevêm:

*Art. 1º- A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*

*(...)*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*(...)*

*Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.*

Do texto legal extrai-se que as contribuições não-cumulativas são devidas com base no faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Outrossim, a legislação ainda prevê as exclusões permitidas e as receitas não alcançadas.

Daí, entendendo que o valor do frete registrado nas notas fiscais da Recorrente compõe sua receita bruta, ou seja, quando a Recorrente vende um bem/produto, e, acresce ao preço o serviço de frete, ainda que o frete tenha sido prestado por terceiros ou que não estejam as receitas vinculadas à atividade fim da Recorrente, essa receita compõe seu faturamento para fins de incidência das contribuições.

Entendo que o frete deve sofrer a incidência integral da contribuição, não havendo como reconhecer o tratamento tributário dispensado ao bem/produto transportado por ausência de previsão legal.

Por último, o inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/2003, que admitem o crédito para a Cofins e PIS/Pasep relativamente à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, este dispositivo aqui não se aplica à Recorrente, pois os fretes mencionados, evidentemente, referem-se aos serviços de terceiros, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, e não às despesas próprias da Recorrente.

Os citados incisos IX do art. 3º e II do art. 15, da Lei 10.833/2003, estabelecem para a Cofins e para o PIS/Pasep, respectivamente, que “*do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”.

Entretanto, nos termos do comando legal transcrito, para que a empresa possa se apropriar de créditos relativo “frete na operação de venda”, é indispensável que o ônus seja suportado pelo vendedor, o que não ocorre no caso em tela, dado que a Recorrente transfere o ônus da despesa de frete para o comprador, o que é exatamente o inverso do que preconiza o dispositivo legal acima citado. Portanto, correta a glosa.

### III- DA CONCLUSÃO

Por fim, voto por afastar as preliminares arguidas, e no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto para reconhecer a possibilidade de apuração de créditos extemporâneos, bem como, ante os percentuais apurados de rateio proporcional, determinar à DRF de origem que proceda os ajustes necessários a reapurar os créditos indicados no presente pedido de ressarcimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima

### Declaração de Voto

O meu pedido de declaração de voto esclarece a divergência arguida em relação à inclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o frete sobre revenda de adubo e fertilizante não oferecido à tributação pela Recorrente, claro que, com todo o respeito que nutro pela ilustre Relatora.

Sem muitas delongas, o caso envolve PER/DCOMP. A partir de procedimento fiscal a Autoridade Fiscal verificou a certeza e liquidez dos créditos de PIS e COFINS não cumulativo-exportação e mercado-interno, concernentes aos anos de 2007.

Na ocasião, além de glosar parte do crédito, também apurou e promoveu a exigência das contribuições sobre os serviços de frete efetuados na revenda custeados pelos adquirentes das mercadorias. Vê-se no relatório fiscal sobre o referido item:

#### **DOS ACRÉSCIMOS NA BASE DE CÁLCULO**

##### **I – FRETE NA REVENDA DE BENS**

##### **Ficha 07 A/17 A – Cálculo de Pis / Cofins**

##### **Linha 01. Receita de venda de bens e serviço**

(...)

Entretanto, inexistente, na legislação vigente, previsão para que o frete relativo ao transporte de mercadorias sujeita a alíquota zero de PIS/Cofins também tenha o mesmo tratamento tributário.

**Em razão do acima exposto apuramos o valor mensal de frete cobrado na revenda de adubos e fertilizantes que não foi oferecido à tributação pelo PIS/Cofins**, conforme tabela abaixo:

<b>Mês</b>	<b>Frete R\$</b>
<b>04/07</b>	62.472,22
<b>05/07</b>	316.429,95
<b>06/07</b>	477.928,75
<b>07/07</b>	538.573,81
<b>08/07</b>	471.606,74
<b>09/07</b>	151.121,89
<b>10/07</b>	74.881,23
<b>11/07</b>	43.088,57
<b>04/08</b>	111.324,07
<b>05/08</b>	400.307,00
<b>06/08</b>	479.752,66
<b>07/08</b>	800.360,15
<b>08/08</b>	618.595,97
<b>09/08</b>	253.566,94
<b>10/08</b>	85.152,20
<b>11/08</b>	78.539,51

**Os valores acima relacionados foram adicionados à Base de Cálculo do mês respectivo para fins de apuração do PIS/Cofins ( Ficha 07A/17A – Linha 1, do Dacon).** (grifos nossos)

Dos anexos que acompanham o despacho decisório, teria a Autoridade Fiscal efetuado compensação de ofício dos valores apurados sobre o frete. Trago como exemplo as e-fls. 223 e 224:

PER/DCOMP APURADO	30/Dez	1º TRIMESTRE - 2007			
		1	2	3	
<b>COM BASE NO DAÇON – CFOPS</b>					
Base de Cálculo do PIS não cumulativo - alíquota de 1,65%		36.343,72	113.429,74	483.480,97	
(-) Valor da Contribuição para o PIS não cumulativo		-599,67	-1.871,59	-7.977,44	
(+) Crédito Mercado Interno Tributado		511,28	1.819,78	29.390,29	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Mercado Interno Tributado		0,00	0,00	21.412,85	
(+) Crédito Mercado Interno Não Tributado		0,00	0,00	0,00	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Não Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Mercado Interno Não Tributado		0,00	0,00	0,00	
PIS Após o Desconto de Créditos		-88,39	-51,81	0,00	
<b>PER/DCOMP PREVISTO</b>					
Créditos - Mercado Externo		97.577,72	160.685,97	347.409,71	605.673,40
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir o PIS devido		-88,39	-51,81	0,00	-140,21
Valor do Pedido de Ressarcimento -AFRFB					605.533,20
PIS a pagar		0,00	0,00	0,00	
Crédito Não Passível de Ressarcimento (Agroindústria - IN/SRF 636/06)		0,00	0,00	0,00	

  

PER/DCOMP APURADO	30/Dez	1º TRIMESTRE - 2007			
		1	2	3	
<b>COM BASE NO DAÇON - CONTRIBUINTE</b>					
Base de Cálculo do PIS não cumulativo - alíquota de 1,65%		36.343,72	113.429,74	483.480,97	
(-) Valor da Contribuição para o PIS não cumulativo		-599,67	-1.871,59	-7.977,44	
(+) Crédito Mercado Interno Tributado		511,28	1.819,78	29.390,29	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Mercado Interno Tributado		0,00	0,00	21.412,85	
(+) Crédito Mercado Interno Não Tributado		0,00	0,00	0,00	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Não Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Total (Mercado Interno Não Tributado)		0,00	0,00	0,00	
PIS Após o Desconto de Créditos		-88,39	-51,81	0,00	
<b>PER/DCOMP PREVISTO</b>					
Créditos - Mercado Externo		97.577,72	160.685,97	347.409,71	605.673,40
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir o PIS devido		-88,39	-51,81	0,00	-140,21
Valor do Pedido de Ressarcimento - CONTRIBUINTE					605.533,20
PIS a pagar		0,00	0,00	0,00	
Crédito Não Passível de Ressarcimento (Agroindústria - IN/SRF 636/06)		0,00	0,00	0,00	

PER/DCOMP APURADO	30/Dez	1º TRIMESTRE - 2007			
		1	2	3	
<b>COM BASE NO DAÇON – CFOPS</b>					
Base de Cálculo da Cofins não-cumulativa - alíquota de 7,6%		36.343,72	113.429,74	483.480,97	
(-) Valor da Contribuição para a Cofins não-cumulativa		-2.762,12	-8.620,66	-36.744,55	
(+) Crédito Mercado Interno Tributado		2.356,54	8.383,00	135.373,93	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Mercado Interno Tributado		0,00	0,00	98.629,37	
(+) Crédito Mercado Interno Não Tributado		0,00	0,00	0,00	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Não Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Mercado Interno Não Tributado		0,00	0,00	0,00	
Cofins Após o Desconto de Créditos		-405,58	-237,66	0,00	
<b>PER/DCOMP PREVISTO</b>					
Créditos - Mercado Externo		449.448,91	740.129,32	1.600.190,17	2.789.768,41
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir a Cofins Devida		-405,58	-237,66	0,00	-643,24
Valor do Pedido de Ressarcimento -AFRFB					2.789.125,17
Cofins a pagar		0,00	0,00	0,00	
Crédito Não Passível de Ressarcimento (Agroindústria - IN/SRF 636/06)		0,00	0,00	0,00	

  

PER/DCOMP APURADO	30/Dez	1º TRIMESTRE - 2007			
		1	2	3	
<b>COM BASE NO DAÇON - CONTRIBUINTE</b>					
Base de Cálculo da Cofins não-cumulativa - alíquota de 7,6%		36.343,72	113.429,74	483.480,97	
(-) Valor da Contribuição para a Cofins não-cumulativa		-2.762,12	-8.620,66	-36.744,55	
(+) Crédito Mercado Interno Tributado		2.356,54	8.383,00	135.373,93	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Mercado Interno Tributado		0,00	0,00	98.629,38	
(+) Crédito Mercado Interno Não Tributado		0,00	0,00	0,00	
(+) Saldo do Mês Anterior (Mercado Interno Não Tributado)		0,00	0,00	0,00	
(=) Saldo Total (Mercado Interno Não Tributado)		0,00	0,00	0,00	
Cofins Após o Desconto de Créditos		-405,58	-237,66	0,00	
<b>PER/DCOMP PREVISTO</b>					
Créditos - Mercado Externo		449.448,91	740.129,32	1.600.190,17	2.789.768,40
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir a Cofins Devida		-405,58	-237,66	0,00	-643,24
DCMOPs anteriores ao PER					1.188.934,99
Valor do Pedido de Ressarcimento - CONTRIBUINTE					1.600.190,17
Cofins a pagar		0,00	0,00	0,00	
Crédito Não Passível de Ressarcimento (Agroindústria - IN/SRF 636/06)		0,00	0,00	0,00	

De certo que a Autoridade Fiscal é competente para homologar PER/DCOMP bem como, exigir créditos tributários através de competente lançamento fiscal.

Não discordo da Relatora em suas colocações de que os custos com frete (acessório) não estão vinculados ao insumo sujeito à alíquota zero (principal). Sendo, pois, independentes. Do mesmo modo quando afirma que incide PIS e COFINS sobre o frete pago pelo adquirente da mercadoria, conferindo o serviço receita bruta tributável da pessoa jurídica, *in casu*, da Recorrente.

No entanto, entendo que a Autoridade Fiscal no exame da higidez do crédito indicado pela Recorrente em PER/DCOMP não tem passe para “quitar” por meio de compensação de ofício eventual débito constatado sem, ao menos, buscar a anuência do contribuinte.

Em procedimento fiscal é dever de a Autoridade Fiscal examinar escrita fiscal e contábil do contribuinte, podendo, até mesmo, reconstituir a base de cálculo para se chegar ao exato valor do crédito ressarcível. Constatados erros e identificado saldo devedor é ônus da Autoridade Fiscal intimar o contribuinte para que tome ciência e adote as providências necessárias, como diz a IN SRF nº 1.300/2012 (vigente aos fatos):

Art. 61. A autoridade competente da RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

§ 1º Existindo débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

**§ 2º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias, contados do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.**

O mesmo ato administrativo ainda prevê a possibilidade de discordância pelo contribuinte o que, como efeito, terá parte do valor passível de restituição ou ressarcimento “bloqueado” até que o pagamento do valor devido seja efetuado:

**§ 3º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a autoridade da RFB competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.**

§ 4º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, esta será efetuada.

§ 5º O crédito em favor do sujeito passivo que remanescer do procedimento de ofício de que trata o § 4º será restituído ou ressarcido.

Caso não executado pela Autoridade Fiscal a compensação de ofício seguindo todos os trâmites necessários, o meio adequado para exigência do valor apurado em relação ao frete é o lançamento segundo o art. 142 do CTN que assim versa:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste caso, o reconhecimento do crédito e homologação da compensação do PER/DCOMP estariam condicionados ao resultado do auto de infração (art. 170).

Retomando os fatos, dos anexos que acompanham o despacho decisório é cristalina a ‘adequação’ do valor atrelado ao frete não tributado, quitado de ofício, o que impactou no saldo suscetível ao ressarcimento desde o 1º trimestre/2007.

Igualmente, sequer houve intimação da empresa Recorrente para que anuísse ou não com a compensação de ofício. Muito menos vislumbro notícia de lavratura de auto de infração para exigência do débito de PIS e COFINS sobre o frete de revenda de adubo e fertilizante não oferecido à tributação pela Recorrente.

Logo, à ‘glosa’ ou acréscimo na base de cálculo desatende às regras legais.

Repito, a minha discordância não está no fundamento legal para a exigência do débito apurado pela Autoridade Fiscal, eis que devido pela Recorrente, mas, sim, na forma.

Diante disso, afasto a fundamentação do despacho decisório sob o título “**DOS ACRÉSCIMOS NA BASE DE CÁLCULO**”, e dou provimento a Recurso Voluntário neste tópico.

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.