



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.904687/2015-36
ACÓRDÃO	3201-012.438 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a inocorrência da omissão apontada pelo Embargante, os embargos de declaração devem ser rejeitados, dada a inexistência de vício a ser saneado no acórdão embargado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-012.435, de 25 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10120.904685/2015-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-010.809, de 27/07/2023, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A previsão de apuração da contribuição não cumulativa pelo método de rateio proporcional se aplica somente às hipóteses em que o contribuinte se submete a ambos os regimes de apuração - cumulativo e não cumulativo -, não se prestando à apuração de créditos em razão da destinação das vendas, apuração essa que também não sofre impacto das exclusões da base de cálculo previstas em lei devidamente computadas pela Fiscalização.

CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES TRIBUTADAS. POSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos tributadas ensejam o direito ao desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei, encontrando-se o seu ressarcimento autorizado apenas nos casos em que tais créditos se refiram a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada).

CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO OU À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica não geram direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

CRÉDITO. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUBMETIDOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições de insumos a ser aplicados na produção ou na prestação de serviços, os dispêndios com os fretes correspondentes, devidamente tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, observados os demais requisitos da lei, ensejam o direito ao desconto de créditos, encontrando-se o seu ressarcimento autorizado apenas nos casos em que tais créditos se refiram a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada).

CRÉDITO. REVENDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de bens destinados à revenda, o direito ao crédito se restringe ao valor da mercadoria, inclusive do frete na hipótese de este compor o custo de aquisição, não alcançando os dispêndios com frete contratado junto a terceiros, uma vez que a possibilidade de desconto de crédito na aquisição de serviços utilizados como insumos se restringe àqueles utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. MORA OU OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA DO FISCO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Havendo mora ou oposição ilegítima por parte do Fisco no reconhecimento do direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa, aplica-se a correção monetária, com base na taxa Selic, a partir do 361º dia contado a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento.

Alegou o Embargante a ocorrência dos seguintes vícios no acórdão embargado: (i) “omissão quanto à receita bruta total no cálculo do rateio de créditos” e (ii) “desconsideração das exclusões da base de cálculo no cálculo do percentual correspondente a receitas “não tributadas”, sendo dado seguimento pelo Presidente da turma apenas ao primeiro.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

No Recurso Voluntário, o contribuinte requereu a reforma da decisão da DRJ, na parte em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, com o deferimento integral do crédito pleiteado, bem como a atualização do crédito, pela taxa Selic, desde o 361º dia a partir do protocolo de sua Manifestação de Inconformidade até o efetivo ressarcimento, reafirmando os argumentos de defesa que restaram não acolhidos.

O dispositivo da decisão embargada encontra-se assim redigido:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos relativos às aquisições de (i) “farinha de bolacha” (NCM 2309.90.10) adquirida pelo Recorrente para fabricação de ração animal e (ii) produtos identificados como “Choozit MA 16 LYO 25 DCU” e “Choozit TA 76 LYO Muss 125 DCU”, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento, (II) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos relativos aos dispêndios com serviços de frete no transporte de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica, desde que tais serviços tenham sido tributados pelas contribuições, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e se referirem a saídas desoneradas (exportação ou venda no mercado interno não tributada), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; e (III) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito à correção monetária dos créditos deferidos, com base na taxa Selic, a partir do 361º da formulação do pedido. Os conselheiros Márcio Robson Costa, Tatiana Josecovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira foram vencidos ao dar provimento em maior extensão, alcançando também os dispêndios com fretes em aquisições para revenda de mercadoria sujeita à monofasia, observados os requisitos da lei.

É o relatório.

VOTO

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

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração em que o Embargante aduziu a ocorrência dos seguintes vícios no acórdão embargado: (i) “omissão quanto à receita bruta total no cálculo do rateio de créditos” e (ii) “desconsideração das exclusões da base de cálculo no cálculo do percentual correspondente a receitas “não tributadas”, sendo dado seguimento pelo Presidente da turma apenas ao primeiro.

Alega o Embargante o seguinte:

Método de Determinação dos Créditos – Recálculo da Relação Percentual entre as Receitas Tributadas, Não Tributadas, e Exportação:

A fiscalização glosou créditos da embargante sob a justificativa de que constatou que a mesma adotou o critério de ratear os valores totais dos créditos apurados de acordo com as receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação, nos termos do art. 3º, § 8º, inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em contrapartida, **para fins de recálculo, a fiscalização segregou as receitas da recorrente em cinco tipos e, para cada uma delas, rateou os créditos que bem entendeu, não aplicando, portanto, o rateio a todos os créditos apurados ao valor total das receitas auferidas, ocasionando na glosa parcial do crédito.**

Apesar de o Colegiado se pronunciar acerca do critério de cálculo realizado pela autoridade fiscal e, neste ponto, concordar com o procedimento realizado, **em nada se manifestou quanto a consideração da receita bruta total para fins do cálculo dos créditos apurados.**

Neste aspecto, **a lei é clara no sentido de que a relação percentual, para fins do rateio proporcional dos créditos apurados, deve ser calculada a partir da receita bruta total auferida, e não apenas por parte dela como procedeu a fiscalização.**

A respeito disso, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já determinou que a receita oriunda de operações monofásicas evidentemente compõe a base de cálculo para fins de creditamento na forma do rateio proporcional.

Confira-se o julgado do Egrégio Conselho:

O regime de tributação monofásica ou concentrada de recolhimento do PIS e da COFINS tem por premissa unificar em uma só alíquota o valor das contribuições que o legislador admite, por presunção, que seria uma média da arrecadação da cadeia plurifásica, com atribuição de alíquota-zero para as etapas seguintes. Vê-se que aplicada a incidência monofásica, não se elimina a continuidade da cadeia plurifásica, razão porque, em obediência ao princípio da não cumulatividade, as receitas decorrentes das vendas

tributadas à alíquota zero na sistemática não-cumulativa, deve compor a base de cálculo para fins de creditamento na forma do rateio proporcional.

Entendo, portanto, que a legislação de regência não limitou a natureza da receita obtida no regime não cumulativo para fins de apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns. A lei fala que no rateio proporcional aplica-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.

A receita derivada da comercialização do óleo diesel e gasolina, sujeita à incidência monofásica, no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, gera a incidência à alíquota zero. Existe incidência, só não há pagamento porque o fator multiplicador é zero, derivado da escolha pelo regime monofásico como técnica de arrecadação. Logo, faz parte da base de cálculo do rateio proporcional acima referenciado, em obediência ao princípio da não cumulatividade. (Acórdão nº 3402-007.927 de 14/12/2020 – 3ª Seção de Julgamento/ 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Processo Administrativo nº 10650.900493/2012-21)

Assim, **a decisão embargada restou omissa neste ponto, pois não se deteve à análise do julgado acima colacionado, não elencando argumentos para afastar o direito da embargante quanto a consideração da receita bruta total auferida para o cálculo de rateio dos créditos.**

Deste modo, o acórdão embargado deve ser revisto neste ponto, para que a omissão, na qual incorreu a turma julgadora, seja sanada. (destaques nossos)

Referida matéria foi analisada no voto condutor do acórdão embargado nos seguintes termos:

I. Rateio entre receitas tributadas, não tributadas e exportação.

O Recorrente contesta o método adotado pela Fiscalização no cálculo dos percentuais de rateio, em que se considerou que somente fazem parte do rateio proporcional os custos, despesas e encargos comuns aos diferentes tipos de receitas auferidas (tributada, não tributada no mercado interno e exportação), aduzindo que tal procedimento não tem respaldo legal, pois, no seu entendimento, “os §§ 7º, 8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem que a evidenciação dos créditos vinculados à parcela da receita submetida à incidência não cumulativa e àquelas submetidas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins deve se dar, a critério da pessoa jurídica, com base no método da apropriação direta ou do rateio proporcional”.

Os referidos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim dispõem:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas

referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

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

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

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

Constata-se dos dispositivos supra que o método de rateio proporcional ali tratado se refere à apuração dos créditos da contribuição não cumulativa na hipótese de sujeição da pessoa jurídica à incidência em ambos os regimes de apuração, a saber: cumulativo e não cumulativo.

Tal método não se destina, em regra, à apuração de percentual a ser aplicado sobre a totalidade dos créditos a descontar, obtendo-se, a partir daí, os créditos proporcionais relativos às receitas decorrentes de vendas tributadas no mercado interno, vendas no mercado interno não tributadas e vendas para o mercado externo, pois que a regra acima se refere à separação dos cálculos da contribuição de acordo com cada um dos dois regimes de apuração, cumulativo e não cumulativo, a que a pessoa jurídica se submete.

Nesse sentido, para se segregarem os dispêndios entre os sistemas cumulativo e não cumulativo, o contribuinte poderá utilizar a apropriação direta ou o rateio proporcional, apurando-se dessa forma os custos, despesas e encargos passíveis de creditamento (não cumulatividade) ou não (cumulatividade).

Essa constatação encontra-se patente no Registro 0110 do Guia Prático EFD-Contribuições, reproduzido pelo Recorrente em sua peça recursal, em que consta que referido “registro tem por objetivo definir o regime de incidência a que se submete a pessoa jurídica (não-cumulativo, cumulativo ou ambos os regimes) no período da escrituração”, não se tratando, portanto, de método de rateio de créditos, mas de discriminação das receitas e despesas vinculadas à cumulatividade e à não cumulatividade.

Encontrando-se a apuração da contribuição adstrita ao regime da não cumulatividade, como afirma o próprio Recorrente, os créditos serão apurados a partir de cada aquisição de insumos ou de produtos destinados à revenda, apartando-se, logicamente, os casos em que a lei não permite a apropriação de créditos, mas tudo isso caso a caso, nos termos dos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, verbis:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Nota-se dos dispositivos supra que **a lei restringe o desconto de créditos a determinadas situações**, excluindo-se desse direito, por exemplo, as mercadorias adquiridas para revenda submetidas à substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e à tributação monofásica (§§ 1º e 1º-A do art. 2º das mesmas leis).

Por outro lado, **na apuração dos créditos passíveis de ressarcimento, adstritos àqueles vinculados a saídas não tributadas (exportação ou mercado interno não tributado), há que se observarem os dispositivos legais que versam sobre essa matéria, muito bem destacados pela Fiscalização no relatório fiscal, verbis:**

Lei nº 10.833/2003

(...)

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

I - **exportação de mercadorias para o exterior;**

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

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

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

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

(...)

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

(...)

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

[...]

Lei nº 11.116/2005

(...)

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado 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, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

[...]

Lei nº 11.033/2004

(...)

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. (g.n.)

Considerando-se os dispositivos supra, constata-se que **somente dão direito a ressarcimento de crédito as aquisições de produtos aplicados em produtos finais cujas saídas são não tributadas (imunidade na exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência); logo, para se identificarem tais aquisições, torna-se necessário discriminar as saídas tributadas das não tributadas, como fez a Fiscalização na tabela 03 do relatório fiscal.**

A partir da proporcionalidade apurada entre as receitas tributadas, as não tributadas no mercado interno e as não tributadas na exportação, a Fiscalização

calculou os percentuais de créditos passíveis de ressarcimento (tabela 04), excluindo-se as mercadorias tributadas adquiridas para revenda (saídas também tributadas), as mercadorias submetidas ao regime monofásico e à substituição tributária (não tributadas), os bens do ativo permanente vendidos e as devoluções de vendas, chegando-se aos créditos básicos a descontar (tabela 05).

Destaque-se que a referência feita, no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aos §§ 8º e 9º do art. 3º da mesma lei serve tão somente para destacar que apenas os créditos decorrentes de dispêndios vinculados à sistemática da não cumulatividade poderão ser objeto de pedido de ressarcimento, o que exclui os gastos aplicados na produção ou na revenda submetida à sistemática cumulativa.

O julgador de piso muito bem concluiu acerca dessas questões, conforme se verifica do excerto a seguir transcrito:

No caso, tendo a auditoria fiscal identificado custos, encargos e despesas que por sua natureza estão diretamente relacionados a receitas específicas (exportação, mercado interno tributado, mercado interno isento, mercado interno alíquota zero e mercado interno suspensão), não se tratando, portanto, dos custos comuns referidos no comando legal acima transcrito, agiu corretamente ao alocar os correspondentes créditos não cumulativos ao tipo de receita a que estão vinculados.

Dessa forma, mantém-se o procedimento da Fiscalização tratado neste item do voto. (destaques nossos)

Nota-se do excerto supra que nenhuma omissão ocorreu no acórdão embargado, pois que ali restou consignado de forma expressa que o método do rateio proporcional destina-se tão somente à operação de discriminação das receitas submetidas à não cumulatividade em relação àquelas sujeitas à sistemática cumulativa de apuração das contribuições sociais, quando se faz uso dos valores referentes à receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e à receita bruta total, justamente para se diferenciarem as receitas que se submeterão a um regime das do outro.

Muito provavelmente o questionamento do Embargante se deve à previsão contida no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, em que se define que o ali exposto se aplica “somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º”.

Contudo, tal dispositivo foi também enfrentado no acórdão embargado, tendo sido registrado, conforme o trecho acima transcrito, que “a referência feita, no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aos §§ 8º e 9º do art. 3º da mesma lei serve tão somente para destacar que apenas os créditos decorrentes de dispêndios vinculados à sistemática da não cumulatividade poderão ser objeto de pedido de ressarcimento, o que exclui os gastos aplicados na produção ou na revenda submetida à sistemática cumulativa”.

A decisão embargada, portanto, não se deteve aos argumentos relativos à receita bruta total justamente porque não se trata de apuração das contribuições em

ambos os regimes, o cumulativo e o não cumulativo, mas de apuração de créditos passíveis de ressarcimento ou não, tendo-se em conta a destinação das mercadorias vendidas.

Dessa forma, nenhuma omissão ocorreu quanto à matéria apontada pelo Embargante, razão pela qual os embargos devem ser rejeitados.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar os embargos de declaração.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator