



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



**Processo nº** 10183.720124/2008-23  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.109 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Recorrente** AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa do PIS/Pasep que aufera receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas isenção, alíquota zero e não incidência e exportação), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério. No método de rateio proporcional, 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, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

**Relatório**

Este processo trata de pedido de ressarcimento de saldo de crédito de PIS/Pasep, relativo terceiro trimestre de 2005, combinado com declaração de compensação de débitos.

Em decorrência da análise do pedido, a unidade de origem exarou despacho decisório, no qual reconheceu apenas parte do crédito pleiteado. De acordo com o entendimento da autoridade preparadora, foram glosados valores em decorrência de:

- (a) dedução da contribuição a recolher no mês;
- (b) alteração do rateio dos créditos vinculados à exportação, em face de vendas a pessoas físicas, com o fim de exportação;
- (c) alteração do valor dos créditos presumidos da agroindústria;
- (d) glosa de despesas de depreciação;
- (e) vedação de créditos relativos a fretes;
- (f) ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação e
- (g) inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros.

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, requerendo sua reforma e o conseqüente reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado.

A manifestação de inconformidade foi apreciada pela DRJ/CGE que julgou improcedente a manifestação, para manter o Despacho Decisório.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, no qual, em resumo:

- (a) entende que o cálculo da relação entre a receita de exportação e a receita total, para rateio dos custos, por ela realizado esteja correto;
- (b) alega que vendas a Pessoas Físicas com o fim de exportação gerariam direito ao crédito;
- (c) afirma que, em seus estabelecimentos comerciais, desenvolve atividade de produção de mercadorias para alimentação (secagem e beneficiamento de milho) para fins do cálculo do crédito presumido (agroindústria);
- (d) defende que o crédito presumido (agroindústria) pode ser utilizado para compensação com outros tributos;
- (e) aduz que há direito a crédito sobre depreciação de todos os bens do imobilizado, mesmo em estabelecimentos comerciais (onde realiza produção de mercadorias);
- (f) defende a existência de crédito da cofins sobre o frete de exportação de terceiros; e
- (g) por fim, pede a correção do crédito pleiteado pela Taxa Selic

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, resultando no acórdão n.º 3803-02.186.

Nessa decisão, o colegiado deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos de depreciação das máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, afastando-se a restrição quanto à sua destinação, qual seja, a necessária aplicação na produção de produtos destinados à venda, mas somente em relação aos bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

### **Embargos do Sujeito Passivo**

A Contribuinte opôs embargos contra a decisão recorrida, entretanto os embargos tiveram sua admissibilidade negada por despacho do Presidente do Colegiado.

### **Recurso especial do Sujeito Passivo**

Em seguida, a Contribuinte interpôs recurso especial de divergência, para rediscutir quatro matérias.

(1) Possibilidade de ressarcimento do crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas para agroindústria; com base no paradigma n.º 3803-002.336.

(2) A inclusão da receita de exportação de terceiros no cálculo do rateio proporcional; com base no paradigma n.º 3302-01.339, defendendo o entendimento de que o fato de a aquisição da mercadoria revendida (no mercado interno e no mercado externo) não dar direito a crédito da Contribuição não seja motivo para a exclusão da sua correspondente receita de venda do montante da receita bruta total e/ou da receita de exportação.

(3) O abono de juros Selic ao valor do ressarcimento, com base no paradigma n.º 3802-001.418, sob o fundamento de que a vedação da incidência de juros, não se aplica quando a mora decorre de impedimento ou óbice erigido pela Administração Fazendária, adotando-se como termo inicial a data da ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento.

(4) A vinculação das despesas de fretes às receitas de exportação, para fim de cálculo do rateio proporcional, com base no paradigma n.º 3302-01.339, com o entendimento de que despesas de frete e armazenagem de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação ensejam direito a crédito, na forma do inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

O Presidente da Câmara, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256 de 22/06/2009, deu seguimento apenas parcial ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, para admitir a matéria de número (2), a inclusão da receita de exportação de terceiros no cálculo do rateio proporcional.

### **Contrarrrazões da Fazenda Nacional**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrrazões ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, pleiteando que fosse negado provimento ao recurso, para manutenção da decisão recorrida, quanto à matéria.

Argumentou que:

(a) a legislação externou a sua preocupação em somente permitir o desconto de créditos no limite da tributação não-cumulativa, vedando, assim, que créditos oriundos de receitas sujeitas ao regime da cumulatividade entrem no cálculo dos créditos não-cumulativos; e

(b) o rateio proporcional dos créditos se restringe aos custos, despesas e encargos comuns (vinculados tanto a receitas submetidas à cumulatividade, quanto à não-cumulatividade), que não podem ser individualizadamente vinculados a uma determinada receita específica.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial de divergência do Sujeito Passivo é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais, por isso dele conheço.

### Mérito

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que, no presente recurso, discute-se o critério de cálculo do rateio de custos comuns, para fins de apuração do valor do crédito da contribuição. Trata-se de matéria conhecida, discutida no âmbito do acórdão n.º 9303-007.631, de minha relatoria, que aqui utilizo como razão de decidir.

Concordo com o entendimento esposado no acórdão recorrido, que é expresso em restringir o rateio aos custos comuns, não havendo falar em rateio de custos específicos.

Esse tema foi recentemente enfrentado pela Solução de Consulta Cosit n.º 293, de 2017, que é expressa em seu item 2.1, restringindo o rateio aos custos comuns, nos seguintes termos:

*21. Como já mencionado, a interessada opta pelo método de rateio proporcional para calcular seus créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à exportação.*

*21.1. O método de **rateio proporcional**, na literalidade do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser aplicado naquelas hipóteses em que existam **custos, despesas e encargos que sejam vinculados de forma comum** a receitas brutas sujeitas a incidência cumulativa e não cumulativa dessas contribuições.*

*21.2. E sobre o valor daqueles custos, despesas e encargos comuns, a pessoa jurídica sujeita à incidência parcial da não cumulatividade das contribuições em epígrafe, **deve aplicar o seguinte percentual** para obter os montantes dos créditos de tais contribuições relativos àqueles dispêndios:*

*Receita Bruta Sujeita à Não Cumulatividade  
Receita Bruta Total*

(grifos na transcrição)

Para exemplificar numericamente a linha de raciocínio aqui traçada, peço vênia para apresentar didaticamente uma situação muito simples, de:

- receitas de exportação, no mercado internas tributadas e no mercado interno não tributadas, cada uma delas no valor de R\$ 1.000,00 e

- custos totais de R\$ 1.400,00, distribuídos conforme tabela abaixo:

<b>Custos</b>	<b>Valor</b>
Vinculados à Exportação	200,00
Vinculados a operações no mercado interno tributadas	800,00
Vinculados a operações no mercado interno não tributadas	200,00
Comuns	200,00
<b>Total</b>	<b>1.400,00</b>

A memória de Cálculo a seguir ilustra a diferença entre o rateio dos custos comuns e do total de custos.

	<b>Receitas</b>		<b>Custos</b>		
	<b>Valor</b>	<b>%</b>	<b>Valor</b>	<b>Rateio - Total</b>	<b>Rateio - Custos Comuns</b>
Exportação	1.000,00	0,33	200,00	466,67	266,67
Internas tributadas	1.000,00	0,33	800,00	466,67	866,67
Internas não tributadas	1.000,00	0,33	200,00	466,67	266,67
Custos comuns	n/a	n/a	200,00	n/a	n/a
<b>Total</b>	<b>3.000,00</b>		<b>1.400,00</b>		

Repare que, em se considerando o rateio do total de custos, os custos atribuídos à exportação passariam a ser de R\$ 466,00, ou seja, superiores ao somatório dos custos próprios e dos custos comuns (R\$ 200,00 + R\$ 200,00), que somente alcançariam o valor de R\$ 400,00. Em outras palavras, créditos inequivocamente relativos a operações internas tributadas seriam tratados como vinculados à exportação.

Penso que esse seja o ponto que remanesce sob questão no aresto ora contestado e entendo que a lógica da apuração aqui apresentada esteja escoreita.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso interposto pelo sujeito passivo, para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 6 do Acórdão n.º 9303-009.109 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10183.720124/2008-23