



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10983.904945/2017-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-002.198 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2022  
**Recorrente** KERLAC INDUSTRIA E COMERCIO DE LATICINIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS. INCIDÊNCIA DO PERCENTUAL DE RATEIO DE CRÉDITOS SOBRE CUSTOS E DESPESAS COMUNS

Somente devem ser submetidos ao rateio os custos e despesas comuns às receitas tributadas e não tributadas.

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO**

Não devem ser reconhecidos os créditos, cuja comprovação da aderência ao conceito de insumos estabelecido pelo REsp 1.221.170/PR não tenha sido apresentada.

**RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC**

Por meio do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob a modalidade dos recursos repetitivos, o STJ firmou a tese de que configura oposição ilegítima ao aproveitamento do crédito escritural de PIS/COFINS o descumprimento pelo Fisco do prazo legal de 360 dias, passando a serem devidos juros, à taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento (PER).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para que somente os créditos derivados de bens, custos e despesas comuns às receitas tributadas e às não tributadas sejam submetidos ao rateio e sejam adicionados juros Selic à parcela Pedido de Ressarcimento (PER) que não tenha sido deferida pelo Fisco e tampouco utilizada para compensação.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e João José Schini Norbiato. Ausente o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) - eletrônico, sob nº 07208.19150.080915.1.1.10-1839, por meio do qual a contribuinte solicita ressarcimento, a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep), apurado sob o regime não cumulativo, no mercado interno, em razão das vendas com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero, que remanesceram ao final do 2º trimestre de 2012.

Na apreciação do pleito – Despacho Decisório (DD) – eletrônico – e Informação Fiscal, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis (DRF-FNS) por reconhecer parcialmente o direito creditório, indeferindo o ressarcimento do valor de R\$ 3.644,92.

Na citada Informação Fiscal, a autoridade fiscal esclarece, inicialmente, que a apuração do direito de crédito pleiteado pela contribuinte teve início em cumprimento da sentença do Mandado de Segurança nº 5028815-42.2016.4.04.7200/SC, que concedeu a segurança para determinar ao Delegado da DRF-FNS a análise dos pedidos de ressarcimento da contribuinte. Esclarece a autoridade fiscal que os créditos pleiteados são decorrentes de insumos e serviços utilizados na fabricação e comércio de laticínios e no comércio varejista de produtos agropecuários.

Com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e orientado pelas Instruções Normativas SRF (IN) nº 247/2002 e nº 404/2004, que descrevem quais os créditos que a pessoa jurídica pode descontar na apuração das referidas contribuições e estabelecem o conceito de insumo, a autoridade fiscal analisou os pedidos concluindo pelo reconhecimento parcial do crédito.

No tópico *Do Direito Creditório*, a autoridade fiscal esclarece que a análise do direito creditório foi realizado por amostragem, tendo sido confrontados valores constantes do PER com as informações declaradas no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Social (Dacon), nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e em demais dados disponíveis nos sistemas da RFB. Afirma que identificou coerência entre os valores pedidos e os valores apurados no período, com algumas exceções, como passa a expor.

Em *Método do Rateio Proporcional dos Créditos*, a autoridade fiscal relata que efetuou o correto rateio dos créditos, uma vez que a contribuinte optou pelo método do rateio proporcional mas, para alguns insumos fez a apropriação direta dos custos vinculados integralmente em vendas não tributadas no mercado interno.

Na análise dos créditos, a autoridade fiscal esclarece, em *Dos Gastos sem Previsão Legal para Gerar Créditos a Descontar*, após considerações gerais sobre quais despesas são passíveis de gerar crédito pela legislação da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, efetuou a glosa de custos e despesas como **serviços de propaganda e publicidade, de representação comercial, de software, administrativos, de telecomunicações** e outros, conforme tabela em que demonstra a relação das notas fiscais de serviços objeto de glosa.

Inconformada com o deferimento parcial de seu pleito, encaminhou a contribuinte manifestação de inconformidade, na qual, após a descrição dos fatos, solicita o reconhecimento do direito creditório pleiteado, em razão das vendas no mercado interno com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero.

Em *Da Decisão Proferida*, a contribuinte relata que a autoridade fiscal, ao analisar a apuração das contribuições não cumulativas, apresentadas nos Dacon e nas EFD, referentes a cada período de apuração, glosou créditos de bens e serviços utilizados como insumos e ajustou cálculos em razão do critério de apropriação e rateio dos créditos.

Sob o título *Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos. Conceito de Insumos. Não Cumulatividade PIS e Cofins*, a contribuinte tece diversas considerações sobre o conceito de insumo, defendendo, em síntese, que todos os custos e despesas necessários ao desempenho das operações constituem-se essencialmente em bens e serviços utilizados como insumos de produção, gerando, portanto, direito a crédito de PIS/Pasep e Cofins. Em sua defesa, a contribuinte cita doutrina, jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do Poder Judiciário.

Em *Método de Determinação dos Créditos. Rateio Proporcional dos Créditos Vinculados às Receitas de Venda Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno*, a contribuinte alega que os parágrafos 7º, 8º e 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 regulamentam o rateio de créditos na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa, em relação apenas à parte de suas receitas, o que não é o seu caso, visto que todas as receitas auferidas estão sujeitas à incidência não cumulativas das contribuições.

Defende a contribuinte que, nas orientações para preenchimento do Dacon constam colunas próprias para créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno, decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, conforme disposto no artigo 17, da Lei nº 11.033/2004. Assim, identificou corretamente os custos e despesas vinculados exclusivamente à receita tributada (CST 50), os custos e despesas vinculados exclusivamente à receita não tributada (CST 51) e os custos e despesas que são de uso comum (CST 53) nas EFD Contribuições. E, conclui a contribuinte, que não há fundamento legal que ampare o entendimento da autoridade fiscal, devendo ser reformado o Despacho Decisório ora contestado.

No tópico *Do Direito à Correção Monetária*, a contribuinte alega que tem direito de ter seus créditos devidamente atualizados pela Selic, incidente a partir da data do protocolo dos PER até a data da efetiva utilização (ressarcimento ou compensação), conforme entendimento de doutrina, de julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).”

A DRJ julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 07-46.286 não foi ementado.

O colegiado não acatou os argumentos que pretendiam reverter as glosas de créditos calculados sobre gastos com serviços. Consignou que não foi provida descrição detalhada da natureza dos serviços, necessária ao enquadramento como insumos (incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Sobre o critério de rateio de créditos, adotado para definir os que poderiam ser objeto de ressarcimento, ratificou o procedimento fiscal, porque “(. . .) a contribuinte nada traz aos autos a fim de comprovar que, por meio de registros contábeis, estaria apta a fazer

apropriação direta de custos, vinculando determinadas despesas às receitas não tributadas no mercado interno.”

Por fim, negou o pedido de adição de juros ao valor do ressarcimento, com base nos artigos 13 c/c 15 da Lei n.º 10.833/03, que dispõe que o aproveitamento de crédito “(. . .) não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete os argumentos incluídos na impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d’Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Aprecio os argumentos de defesa, sob os títulos em que se apresentam no recurso voluntário.

## **“II. DAS RAZÕES DE REFORMA. FUNDAMENTOS DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

### **2.1. DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE PIS E COFINS”**

A recorrente sustenta que os serviços cujos créditos foram glosados enquadram-se no conceito de insumos dos incisos II dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Para tanto, apresenta os seguintes argumentos:

- a) O conceito de insumos não se restringe a bens e serviços que integram o diretamente o produto final.
- b) Depreende do texto legal que “(. . .) o critério não é o critério físico de agregação ao produto final. O critério utilizado pelo legislador é de que todo o insumo empregado no processo produtivo que implica geração de receita da pessoa jurídica (base de cálculo para a incidência das contribuições sociais), garante a esta o direito ao crédito de PIS e COFINS.”
- c) “No sentido comum, a palavra insumo (tradução de input do inglês), é a combinação de fatores de produção, diretos e indiretos, que são empregados na elaboração do produto final.” Menciona que este seria o entendimento usualmente manifestado pelas turmas de julgamento do CARF. Cita o Acórdão CARF n.º 3202-00.226, de 08/12/10 e as decisões na Apelação Cível n.º 0029040-40.2008.404.7100/RS, de 21/07/11, e no REsp n.º 1.246.317-MG, de 29/06/15.
- d) Para fins de determinação de créditos, não se pode equiparar as legislações do PIS e da COFINS com a do IPI.

Examino os autos.

A fiscalização assim descreveu as atividades praticadas pela recorrente:

“O contribuinte, com sede no município de Rio Fortuna – SC, tem como objetivo a exploração do ramo de: fabricação de laticínios; comércio varejista de laticínios; comércio varejista de insumos agropecuários, de defensivos, adubos fertilizantes para uso na agropecuária; agentes do comércio varejista de máquinas e implementos agrícolas; comércio varejista de medicamentos veterinários; comércio varejista de ração e outros produtos alimentícios para animais e de animais vivos; comércio atacadista de animais vivos; importação e exportação de produtos do laticínio; transporte rodoviário de cargas em geral; serviços de manutenção e reparos de máquinas e equipamentos agrícolas; serviços de instalação de máquinas agrícolas.”

Na “Informação Fiscal”, o auditor apresenta lista dos serviços que considerou não se classificarem como insumos, para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e § 5º do artigo 66 da IN SRF nº 247/2002 e no § 4º do artigo 8 da IN SRF nº 404/2004.

Entre os serviços cujos créditos foram glosados, os mais relevantes são comissões sobre vendas, serviços contábeis e propaganda.

Nos autos do REsp 1.221.170/PR, o STJ fixou conceito de insumos mais abrangente do que os estabelecidos pelas IN SRF nº 247/02 e 404/04, que considerou ilegais, pois desrespeitavam os textos legais. Reproduzo a ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

**4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” (g.n.)**

Entretanto, mesmo com a expansão do conceito de insumos, não é possível propor qualquer reversão de glosa, pois a recorrente não descreveu a natureza dos gastos incorridos e tampouco os associou ao seu processo produtivo, o que possibilitaria a verificação da aderência à definição de insumos do REsp 1.221.170/PR. Limitou-se a alegar, de forma genérica, que eram imprescindíveis ao processo produtivo e enquadravam-se em um conceito mais amplo de insumos. Pelo mesmo motivo, a DRJ negou o direito aos créditos.

E não se pode olvidar que, em litígio cujo objeto é pedido de ressarcimento de créditos, o ônus de comprovar a legitimidade do direito creditório é do contribuinte, de acordo com o art. 373 do CPC.

Desta forma, nego provimento aos argumentos.

## **“2.2. DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS VINCULADOS AS RECEITAS DE VENDA TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO”**

Reproduzo o respectivo tópico da “Informação Fiscal”:

### **“Método do Rateio Proporcional dos Créditos**

A pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes: Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados, que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida, que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, 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. A opção será aplicada consistentemente por todo o ano-calendário.

**Verifica-se que o contribuinte segue o método de rateio proporcional, entretanto, para aquisições de alguns insumos, informa que se tratam de itens aplicados integralmente em vendas não tributadas no mercado interno. Para essas situações divergentes, efetuamos o correto rateio dos créditos.”** (g.n.)

A recorrente assim se defendeu:

“( . . . )

O primeiro ponto a ser observado é que tais dispositivos legais regulamentam o rateio dos créditos na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas. O que não é o caso da Recorrente, pois todas as receitas da Recorrente estão sujeitas a incidência não cumulativa das contribuições.

É de se destacar, com efeito, em relação à segregação dos créditos nas colunas de Crédito Vinculado a Receita Tributada e Não Tributada no Mercado Interno, as orientações contidas na ajuda da DACON, vejamos:

- Na coluna “Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno”, o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a receitas de vendas tributadas, que gerem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

- Na coluna “Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno”, o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

**Nesse sentido, a Recorrente identificou corretamente os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita tributada (CST 50), os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada (CST 51) e os custos e despesas que são de uso comum (CST 53).**

**A Recorrente submeteu ao rateio apenas os insumos de uso em comum utilizado na geração de receitas tributadas e não tributadas, como por exemplo a energia elétrica a qual foi classificada com a CST 53. Já as embalagens para os queijos tributados a alíquota zero, a Recorrente utilizou a CST 51 a qual indica que o crédito é vinculado exclusivamente à receita não tributada.**

Todas essas informações foram apresentadas detalhadamente nos arquivos digitais validados e transmitidos ao FISCO através da EFD Contribuições.

A autoridade fiscalizadora por sua vez, submeteu ao rateio todos os bens e serviços utilizados como insumos de produção, inclusive os bens vinculados exclusivamente a receita não tributada registrados com a CST 51.

Salientamos que a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa RFB nº 1.009/2010 estabeleceu os códigos de situação tributária para fins de apuração das contribuições para o PIS e COFINS. Dentre outros, encontraremos os seguintes códigos:

Código CST	Descrição
50	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno.
51	Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Não Tributada no Mercado Interno.
53	Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno.

Ou seja, a Receita Federal criou códigos específicos para cada situação, a Recorrente por sua vez, identificou corretamente o código CST nas operações, identificando os créditos vinculados à receita tributada com a CST 50, os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada com a CST 51 e os custos e despesas que são de uso comum para as receitas tributadas e não tributadas foram registrados com a CST 53 que está sujeita ao rateio.

Essas informações foram declaradas na EFD Contribuições, e, conforme averbado alhures, o programa validador da EFD Contribuições validou as informações e calculou automaticamente os créditos vinculados a receita tributada e não tributada de acordo com os códigos de CST informados pela Recorrente.

**Assim sendo, os custos e despesas identificáveis exclusivamente com um tipo de receita (tributada ou não tributada), os quais foram perfeitamente identificados pela Recorrente através dos códigos de CST, não devem ser submetidos ao rateio.**

(. . .)”

A DRJ ratificou o procedimento fiscal, porque “(. . .) a contribuinte nada traz aos autos a fim de comprovar que, por meio de registros contábeis, estaria apta a fazer apropriação direta de custos, vinculando determinadas despesas às receitas não tributadas no mercado interno.”

Aprecio a questão.

De acordo com o art. 17 da Lei n.º 11.033/04 c/c art. 16 da Lei n.º 11.116/05, os créditos acumulados em razão de vendas não tributadas podem ser objeto de pedido de ressarcimento:

**Lei n.º 11.033/04**

“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.”

**Lei n.º 11.116/05**

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 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 n.º 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.”

Nos casos em que créditos derivados de bens, custos e despesas estejam vinculados a receitas tributadas e não tributadas, há que se adotar critério para determinar quais podem ser objetos de ressarcimento (vendas não tributadas) e quais tão somente podem ser deduzidos dos valores a pagar (vendas tributadas)

Não há dispositivo legal que estabeleça critério para segregação dos créditos entre os que podem e não podem ser objeto de pedido de ressarcimento. Diante disto, por analogia, o Fisco adota o previsto nos §§ 7º ao 9º dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, que precipuamente se prestam a identificar as receitas tributáveis pelos regimes cumulativo e não cumulativo:

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

(. . .)

§ 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.”

Na ausência de previsão legal específica, reputo adequado adotar, por analogia, o critério dos §§ 7º ao 9º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, posto que permite que sejam destacados os créditos acumulados em razão de vendas não tributáveis pelas contribuições, que podem ser objeto de ressarcimento.

Prossigo.

Da leitura da “Informação Fiscal”, das peças de defesa e decisão de piso, verifica-se que a controvérsia surgiu em razão de a fiscalização ter aplicado o percentual de rateio sobre todos os bens, custos e despesas que geraram créditos e não apenas sobre os que eram vinculados tanto às receitas tributadas quanto às não tributadas. Vejamos o seguinte trecho da “Informação Fiscal” (acima, encontra-se transcrição da íntegra do tópico sobre rateio de créditos):

“( . . )

Verifica-se que o contribuinte segue o método de rateio proporcional, entretanto, para aquisições de alguns insumos, informa que se tratam de itens aplicados integralmente em vendas não tributadas no mercado interno. Para essas situações divergentes, efetuamos o correto rateio dos créditos.”

Ademais, faz-se mister destacar que a fiscalização não apontou erros na qualificação dos insumos como vinculados às receitas tributadas, às não tributadas ou a todas as receitas. E também não se opôs aos cálculos do percentual de rateio. Portanto, trata-se de temas incontroversos.

Isto posto, cumpre-nos deliberar apenas sobre a seguinte questão: o percentual de rateio deve ser aplicado sobre todos os bens, custos e despesas ou somente sobre os que forem comuns às receitas tributadas e às não tributadas?

A resposta parece-me simples, qual seja, a de que o percentual de rateio deve incidir apenas sobre os bens, custos e despesas comuns. Se não são comuns a todas as receitas, não há que se falar em sujeição a rateio.

A conduta do agente fiscal reduziu indevidamente o valor do ressarcimento, contrariando o acima reproduzido art. 16 da Lei nº 11.196/05, que admite o ressarcimento da totalidade do saldo credor acumulado em razão de vendas não tributadas.

Ademais, é forçoso concluir que a DRJ promoveu inovação de critério jurídico, ao afastar o argumento de defesa, em razão de a recorrente não ter apresentado registros contábeis para comprovar os valores dos bens, custos e despesas que indicou no DICON como vinculados somente a receitas não tributadas. Com efeito, o art.146 do CTN não permite que instância administrativa julgadora modifique o critério jurídico adotado pela fiscalização.

Portanto, dou provimento ao argumento, para que somente os créditos derivados de bens, custos e despesas comuns às receitas tributadas e às não tributadas sejam submetidos ao rateio.

### **“III. DO DIREITO A CORREÇÃO MONETÁRIA”**

Pede que os ressarcimentos de créditos de PIS e COFINS sejam acrescidos juros Selic, desde a data do protocolo do PER até a data do ressarcimento ou compensação, pois já foi ultrapassado o prazo máximo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Cita os REsp n.º 1.035.847, e 1.138.206/RS, de 01/09/10, julgados sob o regime dos recursos repetitivos, e o RE n.º 282.120, de 06/12/02. E também o Acórdão CARF n.º 3301.002.739, de 26/01/16.

A DRJ negou o pedido, com base no art. 13 da Lei n.º 10.833/03, que dispõe que o aproveitamento de crédito “(. . .) não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”

Ao exame dos argumentos de defesa.

Em síntese, o art. 24 da Lei n.º 11.457/07 estabeleceu que a Administração Fazendária tem de proferir decisão administrativa no prazo de 360 dias, contados da data da protocolização da petição, defesa ou recurso. E este prazo se aplica ao processo administrativo fiscal, nos termos do REsp n.º 1.138.206/RS, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

Por meio do REsp n.º 1.767.945/PR, transitado em julgado em 28/05/20 e também sob a modalidade dos recursos repetitivos, o STJ firmou a tese de que se configura oposição ilegítima ao aproveitamento do crédito escritural de PIS/COFINS o descumprimento pelo Fisco do prazo legal de 360 dias, passando a serem devidos juros, à taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento (PER).

E o julgado não se furtou a analisar a vedação ao cômputo de atualização monetária ou juros prevista no art. 13 da Lei n.º 10.833/03 (aplicável ao PIS, por força do inciso VI do art. 15 da Lei n.º 10.833/03), a qual foi replicada pela Súmula CARF n.º 125, aprovada em 03/09/18, isto é, em data anterior à do REsp n.º 1.767.945/PR:

“No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei n.º 10.833, de 2003.”

Entretanto, concluiu que a vedação aplicar-se-á tão somente aos créditos escriturais cuja utilização não sofreu oposição ilegítima por parte do Fisco.

Assim, não se trata, em absoluto, de inobservância da Súmula CARF n.º 125, porém de conferir-lhe interpretação compatível com o REsp n.º 1.767.945/PR, ao qual este colegiado também está vinculado, por força regimental.

Isto posto, no caso em tela, deverão ser computados juros Selic no montante a ser ressarcido a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do PER. Não obstante, há que se destacar que os juros incidirão apenas sobre os créditos de PIS/COFINS cujo Pedido de Ressarcimento (PER) não foi deferido pela unidade de origem e, por conseguinte, que constitui objeto do presente litígio. Ademais, também não devem ser acrescidos juros aos créditos que eventualmente já tenham sido utilizados para compensação, pois, neste caso, não terá havido oposição ilegítima à utilização do crédito.

### CONCLUSÃO

Voto por dar provimento parcial, para que somente os créditos derivados de bens, custos e despesas comuns às receitas tributadas e às não tributadas sejam submetidos ao rateio e sejam adicionados juros Selic à parcela Pedido de Ressarcimento (PER) que não tenha sido deferida pelo Fisco e tampouco utilizada para compensação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira