



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 11070.002357/2009-61  
**Recurso nº** 1 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-007.639 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de novembro de 2018  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SANTO ÂNGELO LTDA EM LIQUIDAÇÃO

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

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

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa do PIS 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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de 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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos do PIS oriundos da incidência não cumulativa em operações do mercado interno não tributada (isenção alíquota zero e não incidência).

Despacho Decisório do SEORT/DRF/CPS reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado.

Intimada do despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Em resumo, apresentou os seguintes argumentos:

- *o método de rateio para a apropriação dos créditos está legalmente previsto, enquanto a metodologia híbrida adotada agente fiscal neste processo foi realizada sem embasamento legal.*
- *não tendo resultado base de cálculo tributável, o crédito apurado não pode ser rateado com a receita do mercado interno tributada, devendo, portanto, ser mantido o rateio dos créditos de acordo com a proporcionalidade apurada pela cooperativa.*
- *o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 possibilitou, a partir de 1º/08/2004, que as vendas de produtos relacionados no art. 8º daquela Lei fossem realizadas com suspensão do PIS e da Cofins. Posteriormente foram editadas as Leis nºs 11.033/2004 e 11.116/2005, onde ficou autorizado expressamente o ressarcimento/compensação dos créditos acumulados;*
- *a cooperativa tem direito ao crédito presumido, eis que: desempenha atividades agroindustriais na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM; adquire de pessoas físicas e jurídicas que desempenham atividade rural, insumos utilizados no processo produtivo, em conformidade com o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e art. 7º da IN SRF 660; bem como realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos) através de procedimentos próprios e necessários para obtenção do Padrão Oficial;*
- *o estoque de abertura é formado pelo custo de aquisição nos bens relacionados no art. 3º daquelas Leis, cuja possibilidade de ressarcimento do crédito apurado é reconhecida pela própria RFB, conforme disciplinado nos arts. 27 e 29 da IN SRF nº 900/2008, razão pela qual a cooperativa requer o ressarcimento integral do crédito presumido sobre o estoque de abertura na proporção das receitas de exportação, suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.*
- *devem ser consideradas as exclusões da base de cálculo referente aos valores repassados aos associados, às vendas*

*efetuadas a associados, à receita da industrialização da produção do associado e ao custo agregado ao produto agropecuário do associado;*

- *a autoridade fiscal violou o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, não observando os princípios que devem nortear a administração pública;*
- *os créditos da cooperativa devem ser corrigidos pela Selic, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 a partir do fato gerador, correspondendo, no presente caso, a partir de cada período de apuração, ou seja, a partir do momento que o crédito poderia ter sido aproveitado.*

A DRJ julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo mais uma parcela do direito creditório.

Intimada do acórdão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde retomou os argumentos da manifestação de inconformidade e acrescentou outros, sob os seguintes tópicos:

- 1) Do critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas;*
- 2) Das vendas com suspensão do PIS e Cofins Ilegítima restrição ao aproveitamento de créditos;*
- 3) Crédito presumido Atividade agroindustrial Produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM;*
- 4) Da apuração da base tributável do PIS e Cofins Exclusões permitidas às sociedades cooperativas; e*
- 5) Previsão legal para incidência da Selic*

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 29/03/2017, resultando no acórdão nº 3402-003.981, que, na parte de interesse ao presente julgamento, tem a seguinte ementa:

*RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.*

*Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.*

Intimada para ciência do acórdão a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência. O acórdão paradigma nº 3302-01.184 afirma que somente os custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e às receitas do mercado interno podem compor o método do rateio proporcional utilizado para o cálculo dos créditos previstos no art. 6º, § 3, da Lei nº 10.833/2003. O acórdão *a quo*, por sua vez, autoriza que custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente ao mercado interno compõem o cálculo dos créditos previstos no art. 6º, § 3º da mesma lei.

O Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência do Procurador, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

Intimada do acórdão recorrido, do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade deste recurso, a contribuinte não apresentou contrarrazões no prazo regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-007.631, de 20/11/2018, proferido no julgamento do processo 11070.002343/2009-48, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 9303-007.631):

"O recurso especial de divergência da Fazenda é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e por isso dele conheço.

Restou o litígio apenas em relação ao critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas do mercado interno tributadas e receitas do mercado interno não tributadas (alíquota zero, isenção ou não incidência).

Interessante salientar que tanto o acórdão recorrido, quanto a decisão da DRJ que manteve o critério de rateio utilizado pela fiscalização se estribaram na mesma legislação e instruções da RFB para a chegar a conclusões opostas.

O acórdão *a quo* afirma que se deveria adotar exclusivamente o método de rateio proporcional, independentemente de haverem custos identificáveis como vinculados tanto às receitas de exportação (por não incidir a Cofins sobre elas) como às do mercado interno. Entendeu que haveria uma distinção pela fiscalização que a lei não autorizaria.

A situação discutida no recorrido se vincula às receitas do mercado interno não tributadas (alíquota zero, isenção ou não incidência), que geravam direito a crédito, tendo estas o rateio pelo mesmo tratamento das receitas de exportação.

Por outro lado, o acórdão paradigma 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 nº 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 vênha 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:

| Custos                                                   | Valor    |
|----------------------------------------------------------|----------|
| 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   |
| Total                                                    | 1.400,00 |

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

|                         | Receitas |      | Custos   |                |                        |
|-------------------------|----------|------|----------|----------------|------------------------|
|                         | Valor    | %    | Valor    | Rateio - Total | Rateio - Custos Comuns |
| 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                    |
| Total                   | 3.000,00 |      | 1.400,00 |                |                        |

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 da decisão de primeira instância esteja escorregia.

Processo nº 11070.002357/2009-61  
Acórdão n.º **9303-007.639**

**CSRF-T3**  
Fl. 7

---

Dessarte, deve ser provido o recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

### **CONCLUSÃO**

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas