



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.007930/2008-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3101-001.778 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2014  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** IPA IND. DE PROD. AUTOMOTIVOS RGS LTDA  
**Recorrida** UNIÃO FEDERAL

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

Contribuição ao COFINS - Não incidência - Empresa Exportadora. Créditos de ICMS transferidos a terceiros. Inteligência do Acórdão do RE 606107 de 22/05/2013 do Tribunal Pleno do STF.

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL**

Dispõe o artigo 17 da Lei 11.033/04, segundo o qual “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”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento do Recurso Voluntário nos termos do voto da relatora.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, José Henrique Mauri, Elias Fernandes Eufrásio e José Maurício Carvalho Abreu.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/11/2014 por VALDETE APARECIDA MARINHEIRO, Assinado digitalmente em 25

/11/2014 por VALDETE APARECIDA MARINHEIRO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por HENRIQUE PINHEIRO

TORRES

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Relatório

Por bem relatar, adota-se o Relatório de fls. 253 versos a 254 dos autos emanados da decisão DRJ/POA através do voto do relator José Luiz Feistauer de Oliveira, nos seguintes termos:

“Trata-se de impugnação contra autos de infração relativos a insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS não cumulativos no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, conforme descrito no Relatório de Ação Fiscal de fls. 152 a 162.

O interessado discorda do lançamento, pois entende que sua receita, auferida com a venda de autopeças listadas nos Anexos da Lei nº 10.485/2002, estaria sujeita a alíquota zero das Contribuições para o PIS e a Cofins. Afirma que o presente caso se trataria de industrialização por encomenda, rebatendo as considerações do relatório fiscal com documentos anexados onde procura evidenciar que a empresa encomendante forneceria um dos componentes do seu produto final.

Considera, também, que o simples fato da empresa encomendante ser uma empresa montadora de automóveis não inibiria a configuração da hipótese legal, pois entende que a condição legalmente imposta diria apenas que os adquirentes das autopeças vendidas pela encomendante devam necessariamente ser atacadistas, varejistas ou consumidores finais.

O que seria diferente de exigir que o próprio encomendante seja atacadista, varejista ou consumidor final. Assim, sustenta que bastaria uma declaração da empresa encomendante, firmando um compromisso quanto a destinação adequada dos produtos encomendados, para que se considerem atendidos, pela perspectiva da empresa executora, os requisitos do Art. 10, inc. III da Lei nº 11.051/2004.

Cita e transcreve o Art. 52 da IN/SRF nº 594/2005, o qual afirma ser aplicável aos fatos aqui discutidos. Entende que, na verdade, não caberia qualquer exigência relativa a destinação do produto pela encomendante para que vigore a redução a zero das alíquotas das Contribuições para o PIS e a Cofins. Transcreve soluções de consulta proferidas por unidades da RFB para embasar seus argumentos. Conclui, então, que estariam cumpridos ambos os requisitos legais necessários à aplicação da alíquota zero para as Contribuições nas vendas que realizou em 2005.

Defende também que a cessão de créditos de ICMS a terceiros não pode ser considerada como receita, pois se trataria da única alternativa legal para aproveitamento dos mesmos e tais transferências se dariam por valor igual ou inferior ao nominal. Acrescenta que tal operação de cessão de créditos de ICMS seria um negócio jurídico sem repercussão positiva em seu patrimônio líquido. Para embasar seus argumentos, cita e transcreve jurisprudência administrativa cujo entendimento seguiu o mesmo sentido de sua manifestação.

Contesta, por último, a parcela relativa ao rateio de créditos proporcionalmente entre as receitas no mercado interno e externo. Defende que, ao contrário do procedimento de auditoria fiscal adotado, a totalidade dos créditos lhe sejam apropriáveis.

Argumenta que as receitas de exportação devam ser somadas as receitas no mercado interno sujeitas a não cumulatividade, comparativamente a receita bruta total pois

afirma que no período auditado não auferiu receitas no mercado interno sujeitas a apuração cumulativa das Contribuições. Para embasar tal argumento, cita e transcreve a ementa de uma solução de consulta proferida pela DISIT da SRRF na 7 RF.

Ao final, reitera sinteticamente seus argumentos, requer o recebimento da presente impugnação e pede seu provimento integral com o cancelamento do auto de infração impugnado.”

A decisão recorrida emanada do Acórdão n.º. 10-26.511 de fls. 253 traz a seguinte ementa:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2004 A 31/12/2005**

**EMENTA:**

**ALÍQUOTA. REDUÇÃO A ZERO. AS ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E A COFINS APLICÁVEIS A PESSOA JURÍDICA EXECUTORA DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA FICAM REDUZIDAS A ZERO, NOS CASOS PREVISTOS NO ART. 10 DA LEI 11.051/2005, COM REDAÇÃO DADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 252, DE 15 DE JUNHO DE 2005.**

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

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2004 A 31/12/2005**

**EMENTA:**

**TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS. A CESSÃO DE DIREITOS DE ICMS COMPÕE A RECEITA DO CONTRIBUINTE, SENDO BASE DE CÁLCULO PARA O PIS/PASEP E A COFINS ATÉ A VIGÊNCIA DOS ARTS. 7º, 8º E 9º DA MEDIDA PROVISÓRIA 451, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2008.**

**APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. INEXISTE AUTORIZAÇÃO LEGAL EXPRESSA PARA A SOMA DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO AS RECEITAS SUJEITAS A INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E A COFINS, NA DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO PERCENTUAL EXISTENTE ENTRE O SOMATÓRIO DESTAS RECEITAS E A RECEITA BRUTA TOTAL, QUANDO O CONTRIBUINTE OPTAR PELO MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.**

**IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO EM PARTE”**

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho – CARF (fls.261 a 277) recorrendo das seguintes acusações restantes na decisão recorrida:

. indevida não-inclusão, às respectivas bases de cálculo, de supostas receitas auferidas com a cessão onerosa de créditos acumulados do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, devido à unidade federativa; e

. apropriação de créditos sem consideração ao necessário rateio proporcional às receitas de exportação e de mercado interno.

E depois de longas alegações, em síntese apresenta as seguintes conclusões:

*(a) do ponto de vista jurídico e contábil, "receita" se define como um implemento de caráter positivo no patrimônio líquido do sujeito de direitos e pode viabilizar-se seja pelo acréscimo ou pela valorização de direitos, seja para supressão ou redução de obrigações;*

*(b) a cessão de direitos de crédito de ICMS, principalmente quando esta seja a única alternativa legalmente admitida para aproveitá-los, caracteriza mera substituição de direitos e, porque não tem sequer potencialmente impacto no patrimônio líquido do cedente, não se constitui em fonte de receita;*

*c) adequadamente interpretados, os arts. 3º, §§ 7º e 8º e 6º, §§ 1º e 3C da Lei nº 10.833/03 admitem a apropriação de créditos proporcionais às receitas de exportação, sob o método do rateio proporcional.*

E finalmente requer:

- a) Seja recebido o seu Recurso Voluntário em seus regulares efeitos e,
- b) Provido, para o fim de, reformando parcialmente o r.acórdão recorrido, cancelar integralmente o auto de infração.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Valdete Aparecida Marinheiro,

O Recurso Voluntário é tempestivo, dele tomo conhecimento, por conter todos os requisitos de admissibilidade.

Quanto a primeira acusação remanescente na decisão recorrida, ou seja, tributação das cessões de crédito de ICMS pelo PIS e COFINS não cumulativos, que foi o caso de sobrestamento até a publicação do acórdão pelo STF, agora não mais faz sentido, portanto, segue o meu voto.

## Notícias STF

Quarta-feira, 22 de maio de 2013

### Plenário: PIS e Cofins não incidem sobre transferência de créditos de ICMS de exportadores

O Supremo Tribunal Federal (STF) negou provimento a um recurso da União em que se discutia a incidência de contribuições sociais sobre créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) obtidos por empresas exportadoras. No caso em discussão no Recurso Extraordinário (RE) 606107, uma empresa do setor calçadista questionava a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS) sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros, oriundos de operações de exportação.

No RE, que teve repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual do STF, a União alegou, em síntese, que os valores obtidos por meio da transferência dos referidos créditos de ICMS a terceiros constituem receita da empresa. Esta receita não estaria abrangida pela imunidade tributária conferida às exportações, não havendo norma excluindo tais receitas da incidência do PIS/Cofins. Já segundo o argumento do contribuinte, trata-se de valor que decorre de operações visando à exportação, constituindo-se apenas em uma das modalidades de aproveitamento dos créditos de ICMS, utilizada por

Processo nº 11080.007930/2008-23  
Acórdão n.º 3101-001.778

S3-C1T1  
Fl. 35

aquelas empresas que não possuem operações domésticas em volume suficiente para o uso de tais créditos, sendo que as demais não são sujeitas à tributação.

#### Relatora

Segundo o voto da relatora do RE, ministra Rosa Weber, que negou provimento ao recurso, trata-se no caso de empresa exportadora que não tinha como fazer o aproveitamento próprio dos créditos, possibilidade que lhe é assegurada pela Constituição Federal. "A Constituição Federal imuniza as operações de exportação e assegura o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores", afirmou sem seu voto.

A finalidade da regra, disse a ministra, não seria evitar a incidência cumulativa do imposto, mas incentivar as exportações, desonerando por completo as operações nacionais, e permitindo que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos. "Não desonerar o PIS e a Cofins dos créditos cedidos a terceiros, seria vilipendiar o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, da Constituição Federal. Se estaria obstaculizando o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores", afirmou.

A ministra também entendeu que os valores obtidos com a transferência dos créditos de ICMS a terceiros não constituem receita tributável, pois é mera recuperação do ônus econômico advindo da incidência do ICMS sobre suas operações, tratando-se de uma recuperação de custo ou despesa tributária. Em seu voto, também foi refutado o argumento da União segundo o qual seria necessária a existência de norma tributária para afastar a incidência do PIS/Cofins sobre os créditos de ICMS em questão.

A posição da ministra foi acompanhada pelos demais ministros da Corte, vencido o ministro Dias Toffoli, para quem a cessão dos créditos de ICMS a terceiros constitui operação interna, não havendo na Constituição Federal vedação para a incidência do PIS/Cofins.

FT/AD

09/08/2010 - STF reconhece repercussão geral em recurso sobre ICMS na base de cálculo da Cofins

E mais:

#### 1.1.1 Dados Gerais

**Processo:** RE 606107 RS

**Relator(a):** Min. ROSA WEBER

**Julgamento:** 22/05/2013

**Órgão Julgador:** Tribunal Pleno

**Publicação:** ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013

UNIÃO

**Parte(s):** PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

SCHMIDT IRMAOS CALCADOS LTDA

DANILO KNIJNIK

#### 1.1.2 Ementa

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela **Carta da Republica** para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da **Constituição Federal**, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da **Constituição Federal**.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da **Constituição Federal**.

VIII - Assenta está Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da **Constituição Federal**. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Assim, entendo perfeitamente aplicável o entendimento da maioria dos ministros do STF no presente caso para prover o Recurso Voluntário do contribuinte sobre esse item, já que o objeto do seu crédito acumulado é resultado de operações de exportação.

Na segunda acusação remanescente que segundo acórdão recorrido entendeu que:

***“APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. INEXISTE AUTORIZAÇÃO LEGAL EXPRESSA PARA A SOMA DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO AS RECEITAS SUJEITAS A INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E A COFINS, NA DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO PERCENTUAL EXISTENTE ENTRE O SOMATÓRIO DESTAS RECEITAS E A RECEITA BRUTA TOTAL, QUANDO O CONTRIBUINTE OPTAR PELO MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.”***

A Recorrente, entendeu que aqui o problema ocorreu em razão do voto condutor da decisão recorrida não ter dado a melhor interpretação aos arts. 3º, §§ 7º e 8º e 6º, §§ 1º e 3C da Lei nº 10.833/03 que admitem a apropriação de créditos proporcionais às receitas de exportação, sob o método do rateio proporcional.

A aplicabilidade dos critérios de rateio proporcional de créditos não cumulativos das contribuições do PIS e COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem dúvidas que devem ser reconhecidas e superadas.

Segundo as referidas leis, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição ao PIS e à COFINS somente em relação a uma parte de suas receitas, os créditos serão apurados, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (não cumulativas).

Em tais casos, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, por um dos seguintes métodos: (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 à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

No entanto, como grande parte das empresas não dispõe de uma contabilidade integrada de custos, devem-se valer do método do “rateio proporcional” acima citado, para cálculo de seus créditos.

Dúvidas, porém, surgem quando o contribuinte, sujeito apenas ao regime não-cumulativo, comercializa produtos não-sujeitos ao pagamento das contribuições.

O fato de a legislação desonerar determinadas receitas – seja por meio de isenção, alíquota zero ou de outra técnica – não as exclui do regime não-cumulativo. A regra geral é a aplicação da sistemática não-cumulativa à totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, salvo nos casos expressa e exaustivamente arrolados nos artigos 8º, da Lei 10.637/02, e 10, da Lei nº 10.833/03.

É isso, aliás, o que dispõe o artigo 17 da Lei 11.033/04, segundo o qual “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”.

**Em resumo, o coeficiente dos créditos deve ser apurado da seguinte maneira:**

$$\text{Coeficiente} = \frac{\text{Totalidade das receitas não-cumulativas}}{\text{Totalidade das receitas auferidas}}$$

Assim, o método de rateio proporcional (Receita Bruta) – produção foi introduzido pela IN 247/02, no artigo 100º e ratificados nos arts. 3º § 8º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que dispõe:

**"Art. 100.** Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep de que trata o art. 60, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá alocar, a cada mês, separadamente para a modalidade de incidência referida no **caput** e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I – dos custos, das despesas e dos encargos de que tratam os incisos I a IV do art.66, observado o disposto no art. 67; e

II – do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 66, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto no art. 68.

§ 2º Para cumprir o disposto no § 1º, o valor a ser alocado 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.

§ 3º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário"

Na lei 10.833/03,

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**

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

.....

§ 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.

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Assim, como as receitas da Recorrente foram todas enquadradas na sistemática da não-cumulatividade, conforme consta nos autos, vendas internas e de exportação, é evidente que o método de rateio poderia considerar as vendas de exportação, para resultar no crédito total escolhido pela mesma através do rateio proporcional, onde se aplica aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês.

Levando-se em consideração que existem apenas dois regimes de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS(3), para obter-se o percentual dos custos, despesas e encargos vinculados à receita submetida à incidência não cumulativa dessas exações, faz sentido partir da relação percentual existente entre essa receita e a receita bruta total.

Com efeito, considerando-se que a receita bruta total da pessoa jurídica corresponde à somatória das receitas sujeitas àqueles dois regimes, se se dividir a receita submetida à incidência não cumulativa pela receita bruta total, apurar-se-á a participação desta naquela. E, aplicando-se a relação percentual obtida aos custos, despesas e encargos comuns, obter-se-á o valor presumido desses dispêndios relacionado à receita não cumulativa e que, portanto, deve ser considerado na determinação dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Assim, a relação percentual, existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, presta-se apenas para determinar a parcela dos custos, despesas e encargos comuns, que pode ser creditada pelas pessoas jurídica, não sendo útil para outras finalidades, como, por exemplo, aferir os dispêndios vinculados à receita de exportação, especialmente, nos casos em que a pessoa jurídica se dedica a mais de uma atividade.

É bem verdade que a leitura desavisada da [Lei nº 10.833/03](#), mais especificamente, de seus [art. 3º](#), § 8º, inciso II, e 6º, § 3º, poderia levar à conclusão precipitada de que este dispositivo legal, ao fazer referência àquele, determinaria a utilização daquele critério de rateio para chegar-se ao montante dos dispêndios vinculados à receita de exportação.

Ocorre que essa interpretação, baseada exclusivamente na literalidade daqueles dispositivos legais, não se coaduna com o objetivo do § 3º do art. 6º da [Lei nº 10.833/03](#), na medida em que não permite determinar os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

Como se sabe, a interpretação de qualquer dispositivo legal não deve se pautar exclusivamente em seu texto, especialmente, nos casos em que o processo gramatical pode conduzir a resultado conflitante com a finalidade colimada pela norma jurídica, tornando-a inócua.

De fato, atualmente, é pacífico, em doutrina e jurisprudência, o entendimento de que a interpretação de qualquer texto legal não se deve restringir às palavras empregadas pelo legislador, devendo o intérprete valer-se de um amplo processo mental, recorrendo aos diversos elementos, ou processos, de interpretação.

Isso porque os vários processos de interpretação se complementam, contribuindo cada um deles, em maior ou menor grau, para a compreensão da norma jurídica veiculada pelo texto legal. Logicamente, em virtude das circunstâncias de cada caso, o intérprete pode dar mais valor a este ou aquele método, não sendo obrigatório o emprego de

todos simultaneamente. Porém, o que se deve buscar é o equilíbrio, evitando-se exageros e extremos, isto é, a supremacia absoluta de um processo ou a exclusão apriorística de outro.

O emprego dos diferentes processos de interpretação para compreender o sentido e alcance dos textos legais, que tratam da incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não se afigura tarefa das mais simples, pois os mesmos se revelam um emaranhado de regras, ambíguas e obscuras, muitas delas, inclusive, desprovidas de sentido lógico.

Nesse contexto, merece ênfase o elemento teleológico, ou finalístico, o qual consiste em compreender a lei segundo a sua finalidade, isto é, de acordo com o objetivo para o qual foi instituída, para que não se chegue a conclusões inconsistentes, contrárias ao fim colimado pela norma jurídica.

Diante do todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO e portanto, reformar a decisão recorrida para afastar a incidência do PIS/COFINS sobre a cessão de crédito do ICMS e para interpretar corretamente o método de rateio proporcional para apuração do crédito das mesmas contribuições efetuado pela Recorrente.

É como voto

Relatora Valdete Aparecida Marinheiro