



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

Processo nº 16366.000030/2007-91
Recurso nº 522.552 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.306 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente MADISON GARDEN COMERCIAL E TRADING DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A
(antiga KING MEAT ALIMENTOS DO BRASIL S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS. REGIME DE NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO.

No regime de não-cumulatividade, apenas os créditos de contribuição para o PIS relacionados à exportação poderão ser utilizados pela pessoa jurídica, além da dedução do valor da contribuição a recolher decorrente das demais operações no mercado interno, para compensação ou ressarcimento em dinheiro.

PIS. REGIME DE NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. RATEIO. RECEITA BRUTA TOTAL. COMPOSIÇÃO.

No regime de não-cumulatividade, o crédito de contribuição para o PIS relacionado à exportação será determinado, no método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

No cálculo da receita bruta total, comporão a receita do mercado interno apenas as receitas que efetivamente foram incluídas na base de cálculo da contribuição nos regimes de não-cumulatividade e cumulatividade.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a).

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, Mara Cristina Sifuentes, Adélcio Salvalágio e Tatiana Midori Migiyama. Ausente o Conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por King Meat Alimentos do Brasil S/A contra Acórdão nº 13-26.404, de 17 de setembro de 2009 (fls. 133 a 137), proferido pela 5ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro II-RJ, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, apurados sob o regime não-cumulativo, referente ao 4º trimestre de 2005, decorrentes de operações de exportação. O crédito apurado pelo contribuinte foi utilizado na compensação com débitos de tributos diversos, conforme Declarações de Compensação – DCOMP anexadas aos autos.

A DRF/LONDRINA/PR exarou o Despacho Decisório de fls. 77, com base no Parecer SAORT/DRF/LON nº 329/2007 (fls. 74 a 76) e no Termo de Informação Fiscal (fls. 48 a 57), deferindo parcialmente o pedido da interessada, no sentido de reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 25.371,42 e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido. No Termo de Informação Fiscal que embasou a decisão proferida consta consignado que:

a) A empresa industrializa, comercializa e exporta carne de equínos e derivados, classificação fiscal 0205.00.0000 tributada à alíquota zero;

b) As Leis de regência definem como base de cálculo do PIS e da COFINS o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil e dispõem que o total de receitas compreende a receita bruta de vendas e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica;

c) As mesmas leis excetuam algumas receitas da incidência das contribuições ou autorizam sua exclusão da base de cálculo. Embora tais receitas não afetem o valor apurado das contribuições, alteram a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa;

d) Da análise dos documentos apresentados, memória de cálculo do DACON e balancetes de verificação, verifica-se que a empresa adotou o método de rateio proporcional para apuração de seus créditos vinculados à receita de exportação;

e) Tendo em vista que só é passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições o crédito apurado em operações com o mercado externo, torna-se indispensável apurar a participação percentual das receitas brutas de exportação e de operações no mercado interno em relação à receita bruta total, conforme quadro demonstrativo constante do Termo;

f) A diferença entre os percentuais apurados pelo contribuinte e pela auditoria não implica modificação no montante dos créditos da empresa, mas apenas redistribuição de parte do valor dos créditos vinculados às exportações para os créditos do mercado interno;

g) O contribuinte utilizou indevidamente, parte proporcional às receitas de exportação, do crédito presumido de atividade agroindustrial, matéria prima adquirida de pessoas físicas, quando este crédito somente pode ser utilizado na compensação com débitos de PIS e COFINS no mercado interno, não gerando direito ao ressarcimento (art. 8º, II da IN 660/2006);

h) Às fls. 55/56 foram elaborados o demonstrativo de apuração do crédito de PIS e COFINS, com a utilização dos percentuais ajustados, e o demonstrativo de controle de utilização dos créditos no mês;

i) Os documentos fiscais relativos às aquisições de insumos e outros custos/despesas que originaram os créditos de PIS e COFINS foram verificados por amostragem, constatando-se que estão de acordo com as formalidades legais e devidamente escriturados nos livros fiscais/contábeis;

j) A diferença no saldo credor de PIS não-cumulativo se dá em virtude da alteração da proporcionalidade entre receita Bruta e Receita de Exportação aplicada na apropriação dos custos de vendas no mercado interno e exportação e da exclusão do percentual de exportação nas aquisições de matéria prima junto às pessoas físicas.

Cientificada da decisão em 10/09/2007 (fl. 86), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 10/10/2007 (fls. 87 a 92), alegando, em síntese que

a) No parecer contestado, foram incluídas as variações monetárias para fins de apuração da participação das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas. Porém, referidos valores não podem ser considerados, mas somente as receitas de vendas e serviços prestados pela requerente objeto de seu estatuto social;

b) O PIS e COFINS incidem somente sobre receitas consideradas as vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza, conforme entendimento firmado pelo STF;

c) O conceito de faturamento está relacionado com o ato de faturar ou emitir fatura;

d) Relativamente ao mercado interno, entendeu a fiscalização que o saldo credor do PIS e da COFINS não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições, mas somente ser deduzidos das contribuições incidentes nas vendas tributadas no mercado interno;

e) A legislação autoriza que a empresa mesmo tendo parte de venda de produtos no mercado nacional efetue o pedido de ressarcimento e/ou compensação com outros tributos e contribuições administrados pela SRF;

f) A não concessão do direito de ressarcir e/ou compensar referido saldo credor com outros tributos e contribuições encontra-se na realidade tornando as referidas contribuições cumulativas;

g) A norma contida no inciso II, § 2º do art. 6º da Lei 10.833/03 e inciso II, § 2º, art. 5º da Lei 10.637/02 autoriza a utilização do crédito escritural decorrente da regra da não-cumulatividade do PIS e da COFINS para compensação com débitos próprios, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF e/ou o seu ressarcimento em dinheiro;

h) No caso em exame, deve-se aplicar o regime de compensação estatuído pelo art. 74 da Lei 9.430/96;

i) Possuindo o direito ao ressarcimento do saldo credor de PIS e da COFINS proveniente das operações com o mercado interno, não existe o que se falar em recálculo do pedido de ressarcimento em razão da nova apuração da participação percentual das receitas de exportação em relação à receita bruta total;

j) As operações da Requerente são predominantemente exportações e, portanto, não autorizar o ressarcimento do PIS e COFINS relativamente às operações com o mercado interno é o mesmo que estar o contribuinte exportando impostos/contribuições para o exterior;

k) Ademais, à Requerente não restaria outra possibilidade de utilização de seus créditos, porquanto encontra-se desonerada em suas operações de venda ao exterior, sendo ínfima a destinação de sua produção no mercado interno;

l) Ante o exposto, requer a reforma da decisão.

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte em acórdão com a seguinte ementa:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO.

Somente os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação podem ser utilizados para dedução do valor da contribuição a recolher, ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Se não for possível essa utilização ao final de cada trimestre do ano civil, pode ser feito o pedido de seu ressarcimento em dinheiro na forma da lei vigente.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PERCENTUAIS DE RECEITAS DE VENDAS DE EXPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA TOTAL.

As receitas financeiras e as demais receitas auferidas no mês compõem a receita bruta total, para fins do rateio dos créditos associados às operações de exportação em relação às operações no mercado interno.

Cientificado do referido acórdão em 19 de fevereiro de 2010 (fl. 139), o interessado apresentou recurso voluntário em 17 de março de 2010 (fls. 140 a 146) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Relator

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Da utilização e apuração do crédito da contribuição para o PIS relativo a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação

A Lei nº 10.637/2002, ao disciplinar a matéria, trouxe as seguintes disposições de relevo:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

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.

Em seguida, a Lei 10.833/2003, ao instituir o regime de apuração não-cumulativo para a COFINS repetiu em seu artigo 6º as mesmas disposições do artigo da Lei 10.637/02 acima transcrito e acrescentou o parágrafo 3º, aplicável também ao PIS, dispondo originalmente nos termos a seguir reproduzidos:

*§ 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.*

(.....)

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 nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

(...)

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;

A simples leitura do texto legal deixa claro que apenas os créditos relacionados à exportação podem ser utilizados para a compensação com outros tributos administrados pela RFB e/ou ser disponibilizado o seu ressarcimento em dinheiro. Correta, portanto, a decisão administrativa no que se refere ao reconhecimento do direito creditório limitado ao valor do crédito apurado sobre custos e despesas vinculados a operações de venda no mercado externo.

A decisão recorrida bem destaca que “a leitura dos dispositivos acima demonstra a total improcedência do argumento do contribuinte formulado em sua manifestação de inconformidade, no sentido de haver permissão legal autorizando o ressarcimento ou compensação com demais tributos ou contribuições, dos créditos apurados em relação a custos e despesas vinculados às operações no mercado interno. Os parágrafos 1º e 2º do artigo 5º da Lei 10.637/02, citados pela interessada em sua defesa, não podem ser interpretados isoladamente pois se referem especificamente à situação tratada no caput que, por sua vez, define as hipóteses de não incidência da contribuição sobre receitas decorrentes de exportação de mercadoria ou serviços. Além disso, o § 3º do artigo 6º da Lei 10.833/03, aplicável também ao PIS, por força do que dispõe o artigo 15, é ainda mais explícito ao estabelecer que a permissão ali concedida se aplica somente aos créditos vinculados à receita de exportação. A literalidade do texto legal não deixa margem à interpretação pretendida pelo contribuinte.”

Veja-se ainda que, no caso dos créditos apurados em relação a custos e despesas vinculados às operações no mercado interno, o saldo decorrente do excesso de créditos em relação aos débitos, nada mais é do que o resultado da aplicação do princípio da não-cumulatividade, o que não permite confundir a sua natureza de crédito escritural com pagamento indevido.

Outro ponto a ser analisado relaciona-se à composição da receita bruta total para fins do rateio dos créditos associados às operações de exportação em relação às operações no mercado interno.

Para essa análise, devemos observar inicialmente que o § 3º do artigo 6º da Lei 10.833/2003 acima transcrito, ao limitar os créditos passíveis de compensação ou ressarcimento àqueles vinculados a operações no mercado externo, nos remete aos §§ 8º e 9º do artigo 3º da mesma Lei. Vejamo-los:

Art. 3º

§ 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. Negrito apostro.

A legislação, portanto, não determina uma forma de apuração de créditos aplicável, especificamente, às receitas de exportação. Portanto, a apuração da base de cálculo dos créditos relativos a estas receitas deve ser efetuada da mesma forma adotada para apuração dos créditos vinculados às receitas sujeitas apenas parcialmente à incidência não-cumulativa das contribuições. Conforme estabelecido no art. 3º, § 8º, incisos I e II, da Lei n.º 10.833/2003, pode ser efetuada tanto por apropriação direta como por rateio proporcional, à critério da pessoa jurídica – *in casu*, a empresa interessada optou pelo método de rateio proporcional.

Tratando de matéria semelhante, a Cosit exarou a Solução de Consulta Interna nº 11, de 22 de fevereiro de 2008 com os seguintes fundamentos – aos quais me filio:

EMENTA:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

*O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do **somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos** nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.*

*As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras **por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento** da Contribuição para o PIS/Pasep, **não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total**, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.*

*Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da **Lei nº 10.637, de 2002.***

*Assunto: **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins***

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

*O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos da Cofins, relativo a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante da **aplicação somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos** nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.*

*As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras **por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento** da Cofins, **não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total**, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.*

*Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da **Lei nº 10.833, de 2003.***

RELATÓRIO:

A Divisão de Tributação da SRRF09 encaminha consulta a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), cadastrada no sistema Gedoc sob o nº 6139, de 27/06/2006, para análise e manifestação acerca do alcance das normas previstas nos arts. 3º, § 8º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre a forma de cálculo do rateio proporcional dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando a pessoa jurídica sujeita à não-cumulatividade tiver parte de suas receitas tributadas na cumulatividade.

2. A dúvida surge quanto à definição do que seja receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e receita bruta total.

3. A primeira possibilidade que aparece é a de considerar, na literalidade, a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa, independentemente da natureza dessa receita. Nessa visão, receitas das mais variadas estariam incluídas entre as não-cumulativas, como receitas de aluguéis, receitas financeiras, receitas de vendas de ativo imobilizado. A adoção desse critério causaria um inchamento das despesas não-cumulativas tendo em vista que, para empresas sujeitas à não-cumulatividade, as despesas em regra são não-cumulativas, estando sujeitas a cumulatividade apenas as receitas enumeradas no artigo 8º da lei nº 10.637, de 2002 e artigo 10 da Lei nº 10.833, de 2003. Fácil à conclusão de que esse critério traz como consequência uma distorção no rateio dos custos, despesas e encargos, aumentando os custos não-cumulativos e consequentemente o crédito.

4. Uma segunda possibilidade seria excluir do cálculo das receitas as exclusões de base de cálculo do § 3º do artigo 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Esse critério é respaldado por uma interpretação lógica do mencionado artigo 1º. Como o § 3º exclui essas receitas da base de cálculo, elas não comporiam a receita sujeita à não-cumulatividade e nem a receita bruta total. Essa interpretação eliminaria algumas das distorções, como o cálculo nas receitas não-cumulativas das receitas financeiras e das receitas de venda de ativo imobilizado. Contudo, permaneceria o cálculo do aluguel nas receitas não-cumulativas, com o inconveniente adicional de excluir a receita de exportação da receita total (receita excluída por não ser alcançada pela incidência das contribuições).

5. Por último, para este caso, há a possibilidade de interpretar-se a receita bruta como a receita bruta de vendas e de serviços. Essa interpretação retiraria a possibilidade da interferência de outras receitas que não participaram no custo dos produtos ou dos serviços.

FUNDAMENTOS:

6. Consultada a legislação que trata da matéria sob exame, em relação às pessoas jurídicas enquadradas no regime de

apuração **não-cumulativa** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, verifica-se que em seus arts. 1º e arts 3º, § 8º, II, as Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, assim dispõem:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receita: (negritou-se)

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II – (Vetado)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

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:

(...)

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. (negritou-se)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas

auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:(negritou-se)

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)

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:

(...)

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. (negritou-se)

(...)

7. Constata-se que os § 2º dos arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 estabelecem que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor do faturamento conforme definido nos respectivos **caput**, ou seja, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

8. Por outro lado, os § 3º dos arts. 1º das mencionadas leis, **estabelecem que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, as receitas relacionadas nos respectivos incisos dos citados § 3º dos arts. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

9. Isto posto, pode se concluir que o legislador ordinário ao estabelecer o **método do rateio proporcional** previsto nos incisos II dos § 8º dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, 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, quis, efetivamente, dizer que **somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, nas alíquotas de 1,65% e de 7,6% é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.**

9.1. A receita de aluguel integra tanto a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa quanto à receita bruta total, auferidas em cada mês, porque referida receita compõe, efetivamente, o montante da receita bruta mensal que servirá de base de cálculo para a incidência e recolhimento das alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9.2. Por sua vez, as receitas financeiras por estarem com alíquota zero (Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005), não integram o montante da base de cálculo a ser oferecido mensalmente à incidência e recolhimento das aludidas contribuições no regime da não-cumulatividade, portanto, o valor correspondente às referidas receitas não compõe nem montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, para não distorcer o percentual a ser encontrado para a utilização do método do rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

10. Logo, às receitas auferidas pela pessoa jurídica, em decorrência de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela incidência, com alíquota zero, de bens do ativo permanente, por não integrarem a receita bruta mensal sujeita à incidência não-cumulativa, base de cálculo para a aplicação e recolhimento das respectivas alíquotas não-cumulativas, também não integram o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa utilizado na definição do percentual para o método do rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10.1. Por outro lado, as receitas relacionadas no item 10, também não integram o montante da receita bruta total, auferidas em cada mês, para efeito de estabelecimento do percentual existente entre ambas as receitas, a ser aplicado na apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

10.2. Isto posto, chega ao entendimento de que o montante da receita bruta total, auferida em cada mês, para efeito de determinação do percentual existente entre ambas as receitas, para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele encontrado após o somatório dos valores das receitas que foram, efetivamente, oferecidos às incidências e recolhimentos das citadas contribuições, nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

11. Em se tratando de matéria tributária, pode-se afirmar que a interpretação manifestada no item anterior está em coerência com a legislação analisada, porque **evitará distorções no estabelecimento do percentual do rateio calculado sobre os custos, despesas e encargos comuns utilizado no método do rateio proporcional de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, o percentual encontrado decorre, exatamente, do somatório de receitas que foram, efetivamente, tributadas com as incidências e recolhimentos das mencionadas contribuições tanto no regimes da não-cumulatividade quanto no regime da cumulatividade. Logo, a nosso ver, as receitas auferidas mensalmente que foram incluídas das respectivas bases de cálculos de apuração e de incidência, em razão de suas naturezas, não irão influenciar nem para beneficiar e nem para prejudicar a apuração dos mencionados créditos.**

Dessa forma, adotando os fundamentos acima expostos, entendo que, também no cálculo do percentual a ser estabelecido entre a **receita de exportação** e a **receita bruta total** (no caso, igual à **receita de exportação mais a receita do mercado interno**), para aplicação do rateio proporcional a ser utilizado na apuração de créditos da contribuição em estudo, comporão a **receita do mercado interno** – parcela da receita bruta total - somente as receitas que efetivamente foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos (nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade).

Assim, a parcela indicada na planilha de cálculos referente às receitas que não integram a base de cálculo da contribuição em estudo – (fl. 53) deve ser excluída no cálculo da receita total do mercado interno e, em consequência, da receita bruta total.

Apenas a título de registro, cumpre anotarmos que a partir da edição do Decreto n.º 5.164, de 30 de julho de 2004 (atualmente em vigor o Decreto nº 5.442/2005), foram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras – à exceção das receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio - auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa de tais contribuições, tais como as variações cambiais ativas, sendo que tal Decreto passou a produzir efeitos a partir de 02 de agosto de 2004.

Esclareça-se, ainda, por oportuno, que a mudança dos percentuais de receita de exportação e de venda no mercado interno não implica modificação no montante dos créditos da empresa, mas apenas redistribuição dos créditos vinculados à exportação e ao mercado interno, tendo em vista que somente é passível de compensação ou ressarcimento o crédito apurado em operações com o mercado externo, restando a opção de dedução do valor da contribuição a recolher para os demais.

Alfim, pelas razões expostas, a planilha apresentada no Termo de Informação Fiscal (fl. 53), relativa ao cálculo dos percentuais referentes às exportações e às vendas no mercado interno, deve ser refeita, excluindo-se, do cômputo da receita total do mercado interno, as receitas que não integram a base de cálculo da contribuição em estudo, em face do que dispõe o art. 1º, § 3º da Lei n.º 10.637, de 2002.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao presente recurso voluntário para que, no cálculo dos percentuais referentes às exportações e às vendas no mercado interno aplicáveis na apropriação dos custos, despesas e encargos para a apuração de créditos da presente contribuição, sejam excluídas, do cálculo da receita do mercado interno, as receitas que não integram a base de cálculo da contribuição em estudo.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda