



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



**Processo nº** 16366.720137/2012-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.260 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2020  
**Recorrente** COFERCATU COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO ART 8º DA LEI N. 10.925/2004 ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05 ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04 só pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

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.

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.

TAXA SELIC. RESSARCIMENTO. SÚMULA CARF 125.

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 nº 10.833, de 2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja recalculado o direito creditório da Recorrente: (i) com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não

tributada e à receita tributada no mercado interno; e (ii) levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 16366.720120/2012-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3402-007.241, de 29 de janeiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

Tratam os presentes autos de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação apresentadas pela ora Recorrente para o reconhecimento e compensação de créditos de COFINS Não Cumulativo Mercado Externo com débitos diversos, relativos ao período em questão.

Após procedimento de fiscalização, foi emitido Despacho Decisório homologando parcialmente as compensações declaradas, com a glosa de parte dos créditos pleiteados. Este despacho se respaldou na informação fiscal das e-fls. cujas razões para indeferimento parcial do crédito podem ser assim sintetizadas:

1. O crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei 10.925/2004 somente pode ser utilizado para dedução das próprias contribuições (PIS/COFINS Não cumulativos), face à inexistência de previsão legal. Esta autorização normativa somente foi introduzida pela Instrução Normativa (IN) SRF 660/2006;
2. Somente os créditos vinculados ao mercado externo ou às vendas não tributadas no mercado interno podem ser objeto de compensação com outros tributos e contribuições federais ou ressarcimento em dinheiro conforme art. 27 da IN SRF 900/2008

3. O rateio entre as vendas de produtos vegetais procedido pela empresa foi feito de forma incorreta pois considerou critérios não previstos na legislação, sendo realizada correções pela fiscalização considerando:

3.1) Inclusão/não inclusão das receitas financeiras na receita bruta total: a partir de 01.08.2004 deixou de haver permissão para desconto de créditos das contribuições sobre as despesas financeiras mediante alteração procedida pela Lei 10.865/2004 no inciso V do artigo 3º da Lei 10.833/2003) e, em contrapartida a alíquota do Pis e Cofins não cumulativos incidentes sobre as receitas financeiras foi reduzida a zero, conforme artigo 27, § 2º da Lei 10.865/2004 e Decreto 5.164/2004. Uma vez que a empresa considerou os valores das receitas financeiras na receita total no período em questão, a fiscalização procedeu com a sua exclusão do cálculo conforme demonstrativo de fls.;

3.2) Bens para revenda: apuração dos créditos relativos às aquisições de bens para revenda não é passível de rateio entre mercado interno e externo pois não se trata de bem “comum”. A apropriação neste caso deve ser feita de forma “direta” vinculando os créditos das contribuições relativos àquelas aquisições ao mercado interno (100%).

3.3) Crédito presumido da agroindústria. 3.3.1.) trigo, milho, soja, café, etc: as aquisições destes bens não são passíveis de rateio, pois não existe nenhuma vinculação entre a receita de exportação da empresa requerente e aquelas aquisições; 3.3.2) Cana-de-açúcar: a partir de 01.08.2004 como os valores relativos aos créditos presumidos da agroindústria não são passíveis de ressarcimento, os valores desse crédito foi segregados com a redistribuição dos saldos credores relativos às vendas no mercado interno (passíveis apenas de dedução da contribuição devida) e mercado externo (passíveis de ressarcimento/compensação); e

3.4) Vendas de produtos vegetais: não existe previsão na legislação para o critério adotado pela requerente no rateio entre as vendas de produtos vegetais.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo acórdão de folhas.

Intimada desta decisão a cooperativa apresentou Recurso Voluntário alegando em síntese:

- (i) A ausência de vedação legal ao ressarcimento ou compensação do crédito presumido a partir de agosto de 2004, sendo plenamente cabível ao contrário do entendimento fiscal;
- (ii) A empresa utilizou corretamente o critério de rateio proporcional, inclusive com receitas financeiras, em conformidade com a lei, tendo a cooperativa optado por não realizar a apropriação direta dos custos, despesas e encargos em conformidade com a autorização legal, sendo vedada a utilização conjunta dos dois critérios;

(iii) A incidência da SELIC sobre o valor do crédito a partir de cada período de apuração.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator

### Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão nº 3402-007.241, de 29 de janeiro de 2020, paradigma desta decisão.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

### **I – DO DIREITO AO RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º DA LEI N.º 10.925/2004**

Primeiramente, alega a Recorrente que inexistiria qualquer vedação legal ao aproveitamento do crédito presumido do PIS e da COFINS do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, sendo que o Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005 acabou por trazer restrição não prevista em lei.

O art. 2º do referido Ato Declaratório, no qual se respaldou a fiscalização quando da elaboração do despacho decisório, expressamente indica a impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido sob análise:

Art. 2º – O valor do crédito presumido referido no artigo 1º **não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, artigo 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, artigo 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, artigo 16.

E o entendimento reiterado deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que esse dispositivo normativo não inovou no ordenamento jurídico pátrio, mas tão somente explicitou a restrição já depreendida da lei.

Vejamos primeiramente o teor do art. 8º, § 2º da Lei n.º 10.925/2004:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação

humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (...)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo **só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

Leis 10.637/2002 e 10.833/2003

Art. 3º. (...) § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Com isso, o dispositivo autoriza que o crédito presumido seja deduzido da contribuição para o PIS e da COFINS, devidas em cada período de apuração, sendo que o crédito não aproveitado em um determinado mês pode o ser na própria escrita do PIS e da COFINS, nos meses subsequentes. Inexiste, portanto, uma previsão legal específica que autorizaria o ressarcimento ou compensação do crédito presumido.

Esse é o entendimento que têm prevalecido no Superior Tribunal de Justiça, como se depreende dos seguintes julgados a título exemplificativo:

RECURSO FUNDADO NO CPC/15. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não há autorização legal para a compensação com outros tributos do crédito presumido de PIS e da COFINS, instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/04, além do que **o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 apenas explicitou a vedação que já estava contida na legislação tributária vigente, sem inovar no plano normativo.**

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1140917/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 17/10/2017, DJe 30/10/2017 - grifei)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. LEGALIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. HONORÁRIOS. REVISÃO. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. O crédito presumido de PIS/COFINS instituído pelo art. 8º da Lei n. 10.925/04 limitou sua compensação tão somente com idênticos tributos, **não havendo qualquer ilegalidade no Ato Declaratório Interpretativo da SRF 15/05, porquanto apenas explicitou a vedação implicitamente contida na norma legal.** Incidência da Súmula 83/STJ. (...) Agravos regimentais de BIANCHINI

S/A INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA e da FAZENDA NACIONAL improvidos.

(AgRg no REsp 1341021/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013 - grifei)

No mesmo sentido é o posicionamento da Receita Federal, reiterado por meio da Solução de Consulta COSIT n.º 69/2017 e deste Conselho, conforme exemplo abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO ART 8º DA LEI N. 10.925/2004 ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05 ILEGALIDADE INEXISTENTE. O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ. Recurso Voluntário Negado. (Processo 10945.000854/2010-60 Data da Sessão 11/11/2014 Relatora Fabiola Cassiano Keramidas Nº Acórdão 3302-002.767. No mesmo sentido veja ainda Processo 11075.000580/2008-43 Data da Sessão 25/07/2013 Relator Alexandre Gomes Nº Acórdão 3302-002.258)

Nesse sentido, cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

## II – DO CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL

Quanto ao rateio proporcional, entendeu a fiscalização que o sujeito passivo cometeu equívocos em sua apuração, como identificação na informação fiscal:

O rateio procedido pela empresa foi feito de forma incorreta pois considerou critérios não previstos na legislação, desta forma procedemos às correções considerando as seguintes alterações (demonstrativo de fls. 650):

a) Inclusão/não inclusão das receitas financeiras na receita bruta total

Até 31.07.2004 as receitas financeiras eram tributadas às alíquotas normais (1,65% e 7,6%) das contribuições ao Pis e Cofins não cumulativos. Também era permitido descontar créditos das referidas contribuições sobre as despesas financeiras suportadas pelas empresas.

A partir de 01.08.2004 deixou de haver permissão para desconto de créditos das contribuições sobre as despesas financeiras mediante alteração procedida pela Lei 10.865/2004 no inciso V do artigo 3º da Lei 10.833/2003) e, em contrapartida a alíquota do Pis e Cofins não cumulativos incidentes sobre as receitas financeiras foi reduzida a zero, conforme artigo 27, § 2º da Lei 10.865/2004 e Decreto 5.164/2004.

No 4º trimestre de 2004 a requerente considerou na receita bruta total também os valores relativos às receitas financeiras. Em razão das alterações acima tais receitas não foram incluídas pela fiscalização no cálculo da receita bruta total, conforme demonstrativo de fls. 650.

**b) Bens para revenda**

A apuração dos créditos relativos às aquisições de bens para revenda não é passível de rateio entre mercado interno e externo pois não se trata de bem “comum”, não existindo nenhuma vinculação entre a receita de vendas daqueles bens (feitas somente no mercado interno) e a receita de exportação auferida pela empresa requerente (repita-se que se refere somente ao produto açúcar). A apropriação neste caso deve ser feita de forma “direta” vinculando os créditos das contribuições relativos àquelas aquisições ao mercado interno (100%).

**c) Crédito presumido da agroindústria****c.1.) trigo, milho, soja, café, etc. (relação de fls. 132 a 146)**

Da mesma forma que o item anterior as aquisições dos bens acima, que geraram crédito presumido das contribuições ao Pis e Cofins não são passíveis de rateio, pois não existe nenhuma vinculação entre a receita de exportação da empresa requerente e aquelas aquisições.

**c.2) cana-de-açúcar (relação de fls. 147 a 151)**

Em relação às aquisições de cana-de-açúcar pela empresa requerente o rateio entre as receitas de venda de açúcar e álcool para fins carburantes foi feito corretamente, tendo em vista que as receitas estão sujeitas a dois regimes diferentes, não cumulativo e cumulativo, e o insumo é comum.

Como a empresa requerente também efetuou vendas no mercado interno, no 4º trimestre de 2004 o rateio seguinte deve observar a previsão contida na legislação de se considerar o rateio (item 1) entre as receitas de exportação e a receita bruta total, conforme demonstrado às fls. 650.

A partir de 01.08.2004 como os valores relativos aos créditos presumidos da agroindústria não são passíveis de ressarcimento, conforme explicação contida no item IV, letra b, 1.1, foram segregados no demonstrativo de fls. 651/652.

Cabe observar que o rateio procedido nos itens anteriores não implicou em nenhuma modificação no direito creditório do contribuinte, apenas redistribuição dos saldos credores relativos às vendas no mercado interno (passíveis apenas de dedução da contribuição devida) e mercado externo (passíveis de ressarcimento/compensação).

**d) Vendas de produtos vegetais**

Não existe previsão na legislação para o critério adotado pela requerente constante do item 3.3 (rateio entre as vendas de produtos vegetais). (e-fls. 662/663)

Por sua vez, em seu Recurso Voluntário a empresa sustenta a possibilidade de considerar no rateio quaisquer receitas por ele auferidas, considerando a receita total inclusive com as receitas financeiras. Indica ainda a impossibilidade da segregação dos dois métodos para segregar os custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, como efetuado pela fiscalização, utilizando o critério do rateio proporcional para os créditos comuns e o da apropriação direta para os demais créditos.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente em parte. Com efeito, questão semelhante já foi debatida por esta turma no Acórdão 3402-003.983 de

relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula no qual foi evidenciada a necessidade de se adotar apenas um método para a verificação do rateio das despesas e encargos da exportação. Em seu voto, a Conselheira muito bem elencou posicionamento deste Conselho sobre o tema, cabendo ser aqui adotadas as suas razões de decidir em conformidade com o art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

1) Do critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas (...)

De outra parte entende a recorrente que seria vedado pela legislação a utilização de dois métodos para segregar os custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, como efetuado pela fiscalização, utilizando o critério do rateio proporcional para os créditos comuns e o da apropriação direta para os demais créditos, ferindo o art. 15 da Lei nº 9.779/99 que determina a apuração das contribuições de forma centralizada no estabelecimento matriz.

Essa questão já foi abordada no Acórdão nº 3202001.618 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 19 de março de 2015, de forma favorável ao entendimento da recorrente, conforme voto da Relatora Tatiana Midori Migiyama, abaixo transcrito:

(...)

Data venia, em relação ao método de cálculo, considerando que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é a receita bruta total, e que todos os custos despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho da atividade da contribuinte, estes custos despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação em relação da receita bruta total. **O critério de rateio deve servir para a mesma proporcionalidade para todos os custos, despesas e encargos passíveis de realização de crédito e, que são necessários para o desempenho das atividades da contribuinte.**

Ora, o art. 6º, § 3º da Lei 10.833/2003, vigente à época dos fatos em dissídio, diz que a compensação dos créditos com débitos administrados pela RFB, pela exportadora de mercadorias, só se aplica aos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

O art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/2003 dispõe: sobre critério do rateio: relação percentual entre receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total auferidas em cada mês. O art. 3º, § 9º, da mesma lei dispõe: critério escolhido tem de ser consistente em todo o ano calendário.

**É de hialina clareza o sentido da lei, qual seja, só se podem compensar créditos de custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação. E, para se saber quais são esses créditos vinculados a receita de exportação, a lei previu dois métodos.**

A única interpretação possível, lógica e condizente com o sentido da norma legal é a de que o critério de rateio é somente o método: **a relação deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, para aplica-la sobre os custos e despesas, na definição dos créditos vinculados à exportação, i.e., para quantificar os créditos que podem ser usados para compensação.**

(...)

Daí, a remissão aos §§ 8º e 9º do art. 3º feita pelo art. 6º, § 3º, todos da Lei 10.833/2003, diz respeito ao método de cálculo para definição de créditos vinculados a receitas de exportação. **No caso do método de rateio, a apuração do crédito deve-se dar pela relação entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicar essa relação sobre os custos e despesas, chegando-se determinação do crédito vinculado à exportação, que é compensável com débitos administrados pela RFB.**

O art. 20, § 2º, da IN SRF 404/2004 (não revogado) confirma essa inteligência, ao dizer que os créditos compensáveis são somente os apurados sobre custos e **despesas** vinculados à receita de exportação, observados "os métodos" de apropriação previstos no art. 21 (o art. 21, § 2º, II, da IN 404/04 repete a dicção do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003). O método é que é aplicável. A relação percentual deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, e aplica-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.

(...)

No mesmo sentido foi o entendimento constante no Acórdão nº 330201.339– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 10 de novembro de 2011, citado pela recorrente, conforme voto do Relator Walber José da Silva que segue abaixo:

(...)

Assim, a apuração do crédito vinculado à receita de exportação seria feita por um sistema híbrido: parte por apropriação direta e parte por rateio proporcional. Tal modo de **apuração** não encontra respaldo legal. São claras as disposições do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 de que o crédito será determinado por apropriação direta ou por rateio proporcional.

Não há opção de combinar os dois métodos para determinar o crédito vinculado à receita de exportação. O entendimento da recorrente, que concordo, é que todas os custos, despesas e encargos, com direito a crédito normal, que concorreram para a formação da Receita Bruta Total, devem ser incluídos no rateio proporcional e, neste caso, o valor do crédito apurado é exatamente o crédito vinculado à receita de exportação, a que se refere o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, porque esta é a forma de se apurar o dito crédito vinculado à receita de exportação.

**Pelo método de rateio proporcional, uma vez determinado a participação relativa da receita de exportação na receita bruta total, não vejo como deixar de aplicar o percentual encontrado nos custos, despesas ou encargos tidos como exclusivamente vinculado às operações no mercado interno e no mercado externo, fazendo incidir somente sobre os custos, despesas e encargos que tenham alguma vinculação tanto com as operações no mercado interno como as operações no mercado externo.**

(...)

Conforme esclarecido na própria decisão recorrida, a RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, de mercado interno não tributada e tributada seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferem receitas sujeitas às incidências não cumulativa e cumulativa do PIS e da COFINS, nesses termos:

Ficha 01 Dados

Iniciais (...)

#### Método de Determinação dos Créditos

O programa possibilita o preenchimento do campo "Método de Determinação dos Créditos", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.

I) no caso do Regime Não Cumulativo:

a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno

Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.

b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação

Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:

I operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e

II exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:

b.1) 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

b.2) 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.

#### **Atenção:**

**1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:**

**a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;**

b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e

c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativa.

**2) Deve também selecionar este campo a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação.** (não grifado no original)

(...)

Assim, adotando os mesmos fundamentos dos Acórdãos acima referidos, bem como da orientação constante no Dacon acima transcrita, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, a decisão recorrida deve ser reformada nesta parte para que **seja recalculado o direito creditório da recorrente com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não tributada e à receita tributada no mercado interno.** (Processo 11070.002359/2009-51 Data da Sessão 29/03/2017 Relatora Maria Aparecida Martins de Paula Nº Acórdão 3402-003.983 – grifei)

Cumpra mencionar que nesse raciocínio cabem ser igualmente incluídas as receitas financeiras, que, ainda que submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos. Esse foi o entendimento externado em outro voto de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, no Acórdão n.º 3402-005.317 no qual bem elucidou a questão, igualmente adotando aqui suas razões de decidir:

#### I Rateio Proporcional Receitas Financeiras

Como se sabe, os créditos das contribuições do PIS e da Cofins podem somente ser apropriados pela contribuinte em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes (cumulativo e não cumulativo), o crédito da contribuição deverá ser apurado em conformidade com o disposto nos arts. 3º, §§7º a 9º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep):

Lei nº 10.833/2003:

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. [negritei]

§ 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.

(...)

No caso, a recorrente adota o método do rateio proporcional, sendo o crédito da contribuição determinado pela multiplicação do valor integral do crédito por um percentual obtido pela razão entre a receita bruta não cumulativa e a receita bruta total auferida pela empresa no mês.

Sustenta a fiscalização que as receitas financeiras, por não serem relacionadas aos insumos sobre os quais são apurados os créditos, não deveriam ser consideradas no estabelecimento da relação percentual destinada à apropriação dos créditos.

**No entanto, as receitas financeiras integram, sim, a receita bruta não cumulativa, INCLUSIVE, posteriormente aos períodos de apuração sob análise, mediante o Decreto nº 8.426/2015, foram restabelecidas as alíquotas das contribuições de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.**

Nessa linha também é a orientação da própria Cosit órgão central da Receita Federal na Solução de Consulta nº 387 Cosit, de 31 de agosto de 2017, assim emendada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida.

Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

(...)

**Ademais, como se vê nos §§8º dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep) não há qualquer ressalva a respeito das receitas sujeitas à alíquota zero das contribuições ou da necessidade de ter havido pagamento das contribuições para o cômputo nas receitas brutas.**

Tem-se como princípio fundamental da hermenêutica que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. A respeito do tema, Carlos Maximiliano afirmou que, "quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente

distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas" (in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247).

**Dessa forma, no cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida sob o regime não cumulativo em relação ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser consideradas as receitas financeiras como integrantes dessas outras duas receitas, ainda que tributadas à alíquota zero nos períodos de apuração.**

Nesse mesmo sentido já decidiu este Colegiado, por unanimidade de votos, no Acórdão cuja ementa se transcreve abaixo, relativamente a consideração das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional das receitas de exportação não cumulativas:

Processo nº 16366.000413/2006-89

Recurso nº Embargos

Acórdão nº 3402004.312–

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 25 de julho de 2017

Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO.

Caracterizada a omissão sobre ponto que deveria o Colegiado se pronunciar, ela deve ser suprida pelos embargos de declaração com a apreciação da correspondente alegação.

**RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL.**

**O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação consiste na aplicação, sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação não cumulativa e a Receita Bruta Total no regime não Cumulativo. Não há permissivo legal para a exclusão de qualquer valor, inclusive receitas financeiras, da Receita Bruta da Exportação não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime não cumulativo.**

Embargos acolhidos

Também no Acórdão nº 3201002.235– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 22 de junho de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, foi assim decidido:

(...)

#### **Exclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional**

O terceiro tema é matéria recorrente neste Colegiado Administrativo. Diz com a exclusão, pela fiscalização, das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional, previsto no art. 3º, § 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

Essa mesma Turma de Julgamento já se posicionou a respeito, entendendo ilegal a exclusão, uma vez que, não falando a lei em receita bruta sujeita ao pagamento da Cofins, mas apenas em receita bruta sujeita à incidência não cumulativa, não caberia ao intérprete restringir o que a lei não restringiu. Eis a ementa da decisão:

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não cumulativo. (CARF/3ª Seção/2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, rel. Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Acórdão n.º 3202000.597, de 28/11/2012).

De conseguinte, as receitas financeiras devem, sim, ser consideradas no cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas submetidas aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS/Cofins.

(...)

**Assim, cabe reforma na decisão recorrida para que seja efetuado novo cálculo do percentual de rateio proporcional levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total e efetuado o correspondente ressarcimento/compensação no montante adicional.** (Processo 12585.720014/2012-41 Data da Sessão 20/06/2018 Relatora Maria Aparecida Martins de Paula Nº Acórdão 3402-005.317 – grifei)

Frise-se que esse fundamento da decidir foi igualmente adotado pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira ao relatar o Acórdão 3301-006.882 de interesse da mesma Recorrente do presente processo, proferido como julgamento paradigma de outros processos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 (...)

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. CÔMPUTO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA RECEITA BRUTA TOTAL **As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.** (...) (Processo 16366.720155/2012-07 Contribuinte COFERCATU COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL Data da Sessão 26/09/2019 Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira Nº Acórdão 3301-006.882 - grifei)

Diante do exposto, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto para seja recalculado o direito creditório da Recorrente com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não tributada e à receita tributada no mercado interno, levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total.

### III – DA TAXA SELIC NA ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO

Por fim, pleiteia a Recorrente a correção do valor do crédito pela taxa SELIC. Contudo, essa questão já foi sedimentada nesse Conselho por meio da Súmula CARF n.º 125, que expressa:

Súmula CARF n.º 125

**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 nº 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes: 203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017. (grifei)

Com isso, cabe ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

#### IV - CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para seja recalculado o direito creditório da Recorrente: **(i)** com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não tributada e à receita tributada no mercado interno; e **(ii)** levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total.

É como voto.

#### Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja recalculado o direito creditório da Recorrente: (i) com base unicamente no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação; à receita não tributada e à receita tributada no mercado interno; e (ii) levando em consideração as receitas financeiras como integrantes da receita bruta não cumulativa e da receita bruta total.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes

