



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.720148/2012-05
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.533 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de junho de 2021
Recorrente COFERCATU COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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, porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento da contribuição, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz, além do que sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da contribuição 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.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) 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; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da receita bruta da exportação não cumulativa ou da receita bruta total no regime não cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem totais para efeitos de cálculo daqueles créditos (Solução de Consulta Cosit nº 193/2017).

PIS/COFINS. SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF nº 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para incluir as receitas financeiras no cálculo de rateio proporcional e considerar como 01/08/2004 o termo inicial da suspensão prevista no artigo 9º da Lei 10.925/2004, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 914 a 924), contra o Acórdão nº 3401-007.115, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 899 a 908), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

VENDAS NOS MERCADOS INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO.

Para fins de rateio de crédito dos custos, despesas e encargos comuns à geração das receitas dos mercados interno e externo não se incluem os insumos que se destinam exclusivamente ao mercado interno.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. APLICAÇÃO TEMPORAL.

A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, dependia do estabelecimento de termos e condições de sua aplicação, o que se deu somente com a edição da IN/SRF nº 636, de 2006, publicada no DOU de 4 de abril de 2006, posteriormente revogada pela IN SRF nº 660, de 2006;

portanto, somente a partir dessa data (04/04/2006) é que se tornou possível efetuar vendas com a referida suspensão.

RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS. RECEITA BRUTA MERCADO INTERNO X RECEITAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO. EXCLUSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, não integram o montante da receita bruta total utilizada na determinação do percentual a previsto no inciso II do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 por estarem excluídas da base de cálculo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Por não se relacionarem a receitas de vendas também não devem ser consideradas no cálculo rateio para atribuição de créditos entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas.

Ao seu Recurso Especial, foi dado seguimento (fls. 979 a 989) para discussão das seguintes matérias:

- Cômputo das receitas financeiras no cálculo de créditos do art. 3º, §§ 7º a 9º da Lei 10.833/2003 e do rateio de créditos do art. 6º, §§ 1º a 3º da Lei 10.833/2003;

- Apropriação de créditos apurados pelo método do rateio proporcional às receitas de exportação, receitas no mercado interno tributadas e receitas no mercado interno não tributadas e receitas sob o regime cumulativo – art. 3º, §§ 7º a 9º da Lei 10.833/2003 e art. 6º, §§ 1º a 3º da Lei 10.833/2003;

- Termo inicial da suspensão prevista nos artigos 8º e 9º da Lei 10.925/2004.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 991 a 1.010).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No mérito:

1) Inclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional.

A jurisprudência desta Turma está espelhada neste recente Acórdão nº 9303-011.297, de 17/03/2021, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen, que adoto como razões de decidir:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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.

Voto

Quanto ao mérito, a matéria objeto de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional refere-se à possibilidade ou não do cômputo das receitas financeiras na receita bruta total para o efeito de rateio proporcional dos créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS.

Alega a Fazenda Nacional que não faz sentido incluir as receitas financeiras do Contribuinte por elas não estarem associadas a nenhum tipo de custos, despesas ou encargos que sejam comuns às demais receitas, ou seja, o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional é no seguinte sentido:

As receitas financeiras não se originam de insumos passíveis de creditamento, de modo que sua inclusão no cálculo do percentual utilizável na segregação de créditos contribuiria apenas para causar distorção no resultado obtido, afastando-o da real proporção entre os custos, despesas e encargos e sua efetiva contribuição para cada tipo de receita auferida pela pessoa jurídica.

Cabe apontar que o Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional alegando que a receita financeira deve integrar os cálculos da receita bruta, uma vez que há previsão legal para tanto e que o próprio CARF já se manifestou nesse sentido.

De fato, em que pese o entendimento trazido pela Fazenda Nacional, é de se verificar que uma vez que estas receitas são utilizadas para os cálculos das contribuições, elas devem ser consideradas no cômputo do rateio proporcional.

Esse foi o entendimento no acórdão recorrido e que de forma precisa estabelece a correta aplicação da legislação. Assim, cita-se trecho do Acórdão nº 3202-000.597 para reforçar o entendimento acerca desta matéria:

“Merece, também, ser acolhido o recurso voluntário, quando pede que as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164/2004, sejam computadas no somatório da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Isso porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. In verbis:

§ 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.”

Nesse sentido, apesar do entendimento trazido pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional, me filio a posição acima, uma vez que as receitas utilizadas para os cálculos do PIS e da COFINS devem entrar no rateio proporcional, ou seja, se as receitas financeiras integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas, da mesma forma, não podem ser excluídas para fins de rateio proporcional, conforme o previsto no art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Corroborando com esse entendimento cita-se trecho da ementa do Acórdão nº 3302-006.063, de relatoria do il. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

(...)

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins 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 dessas contribuições 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 (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017)".

2) Apropriação de créditos apurados pelo método do rateio proporcional às receitas de exportação, receitas no mercado interno tributadas e receitas no mercado interno não tributadas e receitas sob o regime cumulativo.

Requer o contribuinte "reforma da decisão combatida assegurando manutenção do rateio da totalidade seus custos, despesas e encargos com direito a crédito, proporcionalmente, ao total receita de exportação, total receita no mercado interno tributado e mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero (considerando as receitas financeiras) e não incidência das contribuições em relação ao total da receita bruta total em conformidade com o disposto no art. 1º das Leis 10.637 e 10.833, e § 3º do art. 6º da lei 10.833/2003 combinado com o § 8º do art. 3º da lei 10.833/2003".

No que se refere ao rateio das receitas de exportação, a Solução de Consulta nº 193/2017 é clara a respeito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) 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; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem TOTAIS para efeitos de cálculo daqueles créditos.

Dispositivos Legais: arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Daí podemos concluir que não é a totalidade dos custos, despesas e encargos com direito a crédito que deve ser considerada, mas que o rateio somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente à receita bruta não cumulativa do mercado interno e da exportação.

3) Quanto ao termo inicial da suspensão prevista no artigo 9º da Lei 10.925/2004, vejamos a evolução legislativa, no que interessa à discussão:

Lei nº 10.925/2004:

Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda:

(...)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei;

IN/SRF nº 636/2006 (publicada em 04/04/2006):

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

IN/SRF nº 660/2006 (publicada em 17/07/2006):

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; e

II - em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004.

Art. 12. Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006.

É unânime a jurisprudência desta Turma no sentido de ser a partir de 01/08/2004 (art. 17, II, da mesma lei), conforme Acórdão nº 9303-010.444, de 17/06/2020, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2006

PIS/COFINS. SUSPENSÃO AGROPECUÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFEITOS A PARTIR DE 01/08/2004, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E A PARTIR DE 30/12/2004, EM RELAÇÃO ÀS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.051/2004.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN/SRF nº 636/2006, o art. 9º da mesma lei, que criou hipóteses de suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na atividade agropecuária, produziu efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na sua redação original, e a partir de 30/12/2004, em relação àquelas incluídas pela Lei nº 11.051/2004, tendo exorbitado o poder regulamentar a IN/SRF nº 660/2006 ao estabelecer que a eficácia só se daria a partir da data da publicação (04/04/2006) da IN/SRF nº 636/2006, por ela revogada, e que já havia regulamentado o referido art. 9º (atendendo ao determinado no seu § 2º), com efeitos retroativos à primeira data legalmente prevista.

Naquele Acórdão é citado um de minha relatoria (nº 9303-007.582), no qual digo que “É maciça (eu diria, praticamente toda no mesmo sentido) a jurisprudência do CARF no sentido de inadmitir que norma administrativa (no caso a IN/SRF nº 660/2006), pudesse limitar a eficácia a partir de uma data bem posterior à prevista na própria lei instituidora do regime suspensivo – ainda mais quando outra norma do mesmo Órgão, revogada pouco depois, atribuía seus efeitos retroativamente à data estabelecida no diploma legal ...”

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso interposto pelo contribuinte, para incluir as receitas financeiras no cálculo de rateio proporcional e considerar como 01/08/2004 o termo inicial da suspensão prevista no artigo 9º da Lei 10.925/2004.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas