



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



**Processo nº** 16366.720155/2012-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-006.882 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2019  
**Recorrente** COFERCATU COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO .**

Não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as exclusões da base de cálculo a que têm direito as cooperativas, pelo que as receitas devem ser consideradas como tributadas pelas contribuições, 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.

**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.

**SUSPENSÃO DO PIS DO ART. 9º DA LEI Nº 10.925/04. VENDAS A ATACADISTAS.**

A suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplica no caso de vendas de produtos agrícolas para empresa/estabelecimento atacadista.

**RESSARCIMENTO. JUROS. INAPLICABILIDADE.**

O ressarcimento de crédito de PIS não sofre incidência de juros, nos termos da Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial, para que as receitas financeiras sejam computadas na receita bruta total, para fins de cálculo do percentual de rateio dos créditos.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) apresentado pela contribuinte acima identificada.

No documento, a pessoa jurídica reivindica crédito de R\$ 49.635,27 que entende possuir com origem na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não cumulativo, apurado em relação ao 3º trimestre de 2006, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Abriu-se procedimento visando a aferição do direito pleiteado cujo resultado foi relatado em Informação Fiscal encartada nos autos.

A auditoria da Seção de Fiscalização da DRF em Londrina – PR, na análise do pleito, primeiro identifica a interessada como uma Cooperativa Agroindustrial, atuando na recepção de produção de seus associados (grãos), industrializando parte da produção (cana de açúcar) e na revenda de bens para os próprios associados.

O Termo anota que o direito ao ressarcimento ou compensação está fundamentado no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, dos quais resulta que o valor do crédito não cumulativo vinculado às receitas de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência poderá ser objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro.

A interessada, informa a auditoria, comercializa no mercado interno diversos produtos/mercadorias recebidos de associados (trigo, soja, milho, café, etc.). Também revende a seus associados insumos como inseticidas, vacinas, rações, pneus, câmaras, ferramentas, etc. A cooperativa atua ainda vendendo para os mercados interno e externo açúcar e álcool para fins carburantes industrializados a partir da cana-de-açúcar recebida de cooperados.

Tendo em vista a atuação da interessada, a fiscalização descreve como procedeu à verificação do valor do crédito não cumulativo relacionado às receitas de exportação, conferindo os créditos básicos apurados sobre aquisições de bens para revenda e insumos, auditando os valores dos créditos presumidos da agroindústria apurados em relação às aquisições de pessoas físicas ou aos produtos recebidos de cooperados. Também foram conferidas as proporções entre as receitas totais e as receitas submetidas ao regime cumulativo (álcool para fins carburante), bem como a relação entre as receitas totais e as receitas de exportação, fixando assim os percentuais que servirão para o rateio dos créditos passíveis de aproveitamento apenas por desconto e aqueles que também podem ser aproveitados por compensação com outros tributos ou objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Finalizando o documento, a auditoria indica, para o trimestre em foco, o montante do crédito não cumulativo que seria passível de ressarcimento e o valor

disponível para aproveitamento apenas por meio de desconto da contribuição devida. Propõe, assim, o deferimento parcial do pleito.

Os detalhes da apuração fiscal serão expostos no voto, quando da análise das razões da manifestação de inconformidade.

Os valores dos créditos apurados pela auditoria estão demonstrados em planilhas que integram os autos.

A Informação Fiscal foi encaminhada à Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Londrina – PR onde emitiu-se Despacho Decisório de fl. 517 confirmando o proposto na Informação Fiscal.

Notificada do teor do despacho decisório em 03/10/2012, em 01/11/2012 a interessada protocolou a manifestação de inconformidade de fls. 617/637 na qual contesta o deferimento parcial do pleito. Entre outras alegações, contesta os critérios de rateio adotados pela Administração, o cálculo do direito de crédito e a não incidência da atualização monetária.

Os detalhes da apuração fiscal bem como das razões de inconformidade serão expostos no voto, quando da análise da contraposição entre as motivações da auditoria e as alegações da defesa.

Ao fim, requer seja considerada procedente a manifestação de inconformidade.”

Em 09/01/17, a DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão n.º 14-63.592 foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido da agroindústria não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

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.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS - CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO .

Não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as receitas cuja exclusão da base de cálculo as cooperativas têm direito devem ser consideradas como receitas tributadas no cálculo do percentual de rateio para fins de segregação entre os créditos aproveitáveis por ressarcimento/compensação e os que somente podem ser descontados da contribuição apurada.

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 n.º 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.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. NÃO OCORRÊNCIA. VENDAS A ATACADISTAS.

A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplica no caso de vendas de produtos agrícolas por cooperativas a estabelecimento atacadista.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, conforme previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repete os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d’Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A contenda tem origem no Despacho Decisório que deferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS (regime não cumulativo) do 3º trimestre de 2006. Os créditos foram acumulados, em virtude de vendas não tributadas pela contribuição (art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Passo ao exame dos argumentos de defesa, adotando os respectivos títulos e ordem em que se apresentam no recurso.

### **“2.1 — DA APROPRIAÇÃO CRÉDITOS APURADOS PELO MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO, RECEITAS NO MERCADO INTERNO TRIBUTADAS, E RECEITAS NO MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADAS”**

Os argumentos deste tópico foram devidamente enfrentados e rechaçados pela DRJ, cujo respectivo trecho do voto do i. julgador

#### **“MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL**

Sobre o emprego do método de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos comuns, anota que o agente fiscal teria equivocadamente excluído do montante de créditos a serem rateados a parcela decorrente de aquisição de determinados bens destinados à venda no mercado interno. Retomando o que dispôs a Informação Fiscal:

*‘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 e não tributadas no mercado interno.'*

Diz a interessada que, segundo o entendimento fiscal, para alguns custos, despesas e encargos seria aplicável o critério de rateio proporcional previsto no inciso II do parágrafo 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, enquanto para outros custos deveria ser empregado o método de apropriação direta nos termos do inciso I dos mesmos citados dispositivos. Todavia, continua:

*'[...] a lei permite a escolha exclusivamente da adoção de um único critério de apuração de créditos, facultando a escolha do contribuinte entre a apropriação direta dos custos, despesas e encargos ou o método de rateio dos custos, despesas e encargos, proporcionalmente entre a receita bruta de exportação em relação a receita bruta total, sendo vedado a utilização em conjunto dos dois critérios em um único ano calendário conforme disposto no parágrafo 9º do art. 3º da lei 10.833/2003.*

*Observando 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 do Contribuinte, estes custos, despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação, receita no mercado interno com suspensão em relação da receita bruta total.*

*Ainda, levando em conta a proporcionalidade da receita bruta de exportação total do mês, e receita no mercado interno auferida com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições de PIS e Cofins, em relação a receita bruta total mensal auferida do contribuinte, o critério de rateio deve utilizar 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.*

*Por conseguinte, é vedado pela legislação segregar os custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, utilizando o critério de rateio proporcional para alguns custos, despesas e encargos, e para outros o critério de apropriação direta, como entende o agente fiscal, descentralizando a apuração de determinados créditos, por julgar que estes não estão relacionados especificamente com determinadas receitas ou atividades desempenhadas por determinados estabelecimento do contribuinte, ferindo o artigo 15 da lei 9.779/99 que, determina que apuração das contribuições para o PIS e Cofins deve ser realizada de forma centralizada no estabelecimento matriz.'*

Conclui assim que o método híbrido de rateio de que se valeu a fiscalização não tem amparo legal, ao passo que o método proporcional utilizado pela cooperativa atendeu ao expresso comando da lei. Concluindo o tópico, postula a interessada manutenção do rateio da totalidade seus custos, despesas e encargos proporcionais, a receita de exportação, receita no mercado interno tributado e mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições em relação a receita bruta total, conforme método eleito e informado no demonstrativo DACON elaborado pela contribuinte e apresentado a RFB.

No que tange ao tema, assim dispôs o §8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

*'Lei nº 10.833, de 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.

§ 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.'

Observe-se que a regra está posta com relação à forma de rateio aplicável à pessoa jurídica submetida aos dois regimes de tributação, cumulativo e não cumulativo. Vale anotar também -- e isso é importante -- que, conforme a leitura dos §§ 7º e 8º do comando transcrito, o rateio destina-se apenas aos custos, encargos e despesas vinculados à geração de receitas nos dois regimes. São os custos comuns. Não há sentido lógico em repartir custos, despesas e encargos que de antemão já se sabe que estarão vinculados a receitas de um único regime. Assim, custos, despesas e encargos exclusivamente vinculados a receitas sujeitas ao regime cumulativo não geram logicamente créditos não cumulativos e portanto, não devem ser considerados nos cálculos de rateio.

Os dispositivos em comento, vale dizer, assim como a interpretação que deles se faz estendem-se ao necessário rateio dos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e aquelas vinculadas ao mercado interno. Isso porque a legislação dá tratamento diferenciado no que respeita à forma de aproveitamento entre os créditos vinculados às receitas do mercado interno e as de exportação. Apenas o saldo de créditos referente a estas últimas podem ser compensados ou pleiteados em dinheiro.

A necessidade do rateio é decorrência dessa diferenciação. Confira-se o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (também aplicável ao PIS nos termos do art. 15 do mesmo diploma), especialmente o que vem escrito no §3º:

*'Lei nº 10.833, de 2003:*

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*[...]*

§ 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.*

*§ 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.*

[...]

A referência aos §§8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pelo §3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, encerra a discussão, já que os comandos disciplinam o rateio apenas dos custos comuns, agora às receitas exportadas e as do mercado interno. Nessa medida, insumos que compõem apenas a matriz de custos de produtos destinados ao mercado interno não podem integrar os cálculos de rateio porque não contribuem para o auferimento das receitas de exportação e os correspondentes créditos somente podem ser aproveitados por desconto, com a exceção das vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, alíquota zero, isenção e não incidência.

Não há, portanto, reparos nos cálculos de rateio preparados pela auditoria.”

Assim, nego provimento aos argumentos.

#### **“2.1.1 — DAS RECEITAS FINANCEIRAS - RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS”**

Para fins do cálculo do percentual para rateio proporcional dos créditos, a fiscalização não admitiu o cômputo das receitas financeiras na receita bruta total. Alegou que, no período auditado, não havia direito a desconto de créditos relativos a despesas financeiras e a alíquota incidente sobre as receitas financeiras estava reduzida a zero.

A DRJ ratificou o procedimento.

Assiste razão à recorrente.

Adoto como razões de decidir trecho do Acórdão n.º 3402-005.326, de 20/06/18, da i. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

##### **“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 n.ºs 10.833/2003 (Cofins) e 10.637/2002 (PIS/Pasep): Lei n.º 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 ementada:

*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 n.º 16366.000413/200689*

*Recurso n.º Embargos Acórdão n.º 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 n.º 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.”

Com base no acima exposto, voto pelo refazimento do cálculo do percentual para rateio proporcional dos créditos, com o cômputo das receitas financeiras no somatório da receita bruta total.

## **“2.2 — DAS RECEITAS SEM INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS - EXCLUSÕES PERMITIDAS AS SOCIEDADES COOPERATIVAS DA BASE DE CÁLCULO”**

A recorrente, essencialmente, repetiu os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Também neste caso, adoto como minhas razões de decidir os respectivos trechos da decisão de primeira instância que negou-lhes provimento:

### **“EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - COOPERATIVAS - CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO**

A contribuinte assinala que, em razão de sua condição de sociedade cooperativa, efetua exclusões na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Por conta dessas exclusões, por óbvio, há redução na base de cálculo das contribuições sendo que, em algumas situações, as exclusões praticadas zeram o valor tributável.

Tendo em vista a possibilidade de efetuar exclusões na base de cálculo das contribuições, entende a contribuinte que essas receitas excluídas são receitas isentas ou que não sofrem a incidência de PIS e de Cofins e que, portanto, assim devem ser consideradas no cálculo do percentual rateio de créditos. O efeito desse entendimento

sobre o mencionado percentual de rateio é demonstrado com exemplos numéricos incluídos na manifestação de inconformidade.

A seu ver, o agente fiscal alterou o critério de rateio dos créditos, pois considerou as exclusões da base de cálculo do PIS e Cofins efetuadas conformidade com o art. 15 da MP 2.158-35/2001, como se fossem receitas tributadas pelo PIS e Cofins, impedindo o ressarcimento dos créditos nesta proporção. Continua a defesa:

*Ocorre que, as cooperativas, ao efetuar as exclusões previstas no 15 da MP 2.158- 35/2001 da base de calculo do PIS e Cofins, afastam do campo de incidência de PIS e Cofins a parcela da receita correspondente ao valor excluído da base de cálculo tributável.*

*Sendo certo que, todos os fatos que não tem a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não-incidência, o resultado obtido das exclusões da base de cálculo permitidas as sociedades cooperativas, efetuadas pela contribuinte, correspondem as receitas sem incidência de PIS e Cofins, em virtude de não gerar receita tributável.*

*Ao contrário do afirmado pelo agente fiscal, a contribuinte, efetuou os procedimentos de rateio de seus créditos em conformidade com a legislação, portanto ao pretender que as exclusões efetuadas sejam consideradas na proporção da receita tributada mesmo não havendo base de cálculo tributável pelo PIS e Cofins é o agente fiscal quem está inovando, adotando procedimento próprio, sem previsão legal.*

[...]

*Ora, se a interpretação extensiva cria regra jurídica nova, é claro que sua aplicação é vedada pelo art. 111 do CTN.*

*Devendo portando ser consideradas estas exclusões na apuração do percentual da receita para fins de o rateio dos créditos de acordo com a proporcionalidade obtida em relação a receita de exportação, receita no mercado interno tributado e mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições em relação a receita bruta total auferida pela contribuinte, considerando que as exclusões previstas no 15 da MP 2.158-35/2001 estão fora do campo de incidência do PIS e Cofins.*

Ao contrário do que defende a interessada, entretanto, o fato é que as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas conforme autorização legal inscrita no art 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001 não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação. Não. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo exclusivamente por força da condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor que no caso é sociedade cooperativa.

Anote-se que chamada a se manifestar a respeito da possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade por contribuintes que adquirem insumos de sociedades cooperativas, a Coordenação Geral de Tributação (Cosit), respondeu positivamente à indagação em coerência ao fundamento de que as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas. Confira-se:

#### ***Solução de Consulta Cosit n.º 65, 10 de março de 2014***

*4. A dúvida principal da consultante é saber se a aquisição de produtos junto a cooperativas impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

5. Inicialmente esclareça-se que o cálculo e o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa está limitado às situações e condições previstas na legislação, especialmente no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Não há na legislação vedação ao aproveitamento de créditos pelo simples fato de o produto ou serviço ser adquirido de cooperativa.

6. De acordo com o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito.

[...]

7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V. [negritos acrescidos]

[...]

9. Assim, para aproveitamento de créditos nas aquisições junto a cooperativas, deve-se observar as mesmas normas vigentes para a apuração de créditos em relação a aquisições junto a pessoas jurídicas em geral.

10. Sabendo-se que, regra geral, não há impedimento ao aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos junto a cooperativas, não há mais questão de interpretação da legislação tributária a ser resolvida. Basta aplicar literalmente a legislação referente à situação descrita na consulta, sendo vedada a apuração de créditos em relação às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.[...]

### **Conclusão**

13. Pelo exposto, conclui-se que:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observados os limites e condições previstos na legislação.

Portanto, não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as receitas cuja exclusão da base de cálculo as cooperativas têm direito devem ser consideradas como receitas tributadas no cálculo do percentual de rateio para fins de segregação entre os créditos aproveitáveis por ressarcimento/compensação e os que somente podem ser descontados da contribuição apurada. Correto o cálculo da auditoria, desse modo.”

Nego provimento aos argumentos.

## **“2.3 — DAS VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO**

### **2.3.1 — DA VIGÊNCIA A PARTIR DE 01 DA AGOSTO DE 2004**

### **2.3.1 — DA OBRIGATORIEDADE DE EFETUAR VENDAS COM SUSPENSÃO”**

Também para fins de cálculo do percentual de rateio dos créditos, a fiscalização não considerou no rol das receitas beneficiadas com a suspensão do art. 9º da Lei nº 10.925/04

as relativas a vendas de produtos a empresas atacadistas. Gozavam da suspensão apenas as vendas de produtos a empresas que os aplicavam como insumos de atividade agroindustrial.

No primeiro tópico, a recorrente defende que o benefício da suspensão aplicar-se-ia a partir de 01/08/04 e não de 04/04/06, como pretendeu o agente fiscal.

No segundo, sustenta que a aplicação da suspensão era obrigatória e não facultativa e que a única condição para a fruição era a de que o adquirente fosse tributado com base no lucro real.

Não conheço do primeiro argumento, posto que não se encontra entre os motivos alegados pela fiscalização para retificar o cálculo do percentual de rateio. Com efeito, estamos tratando de créditos derivados de vendas do 3º trimestre de 2006, quando tal discussão já não se aplicava mais.

Quanto ao segundo, é nítido que o legislador concedeu o benefício tão somente a vendas de insumos para empresas agroindustriais:

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

( . . )

**III - de insumos destinados à produção das mercadorias** referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.” (g.n.)

E a regulamentação do incentivo foi fiel ao dispositivo legal - IN SRF 636/06 (01/08/04 a 03/04/06) e 660/06 (03/04/06 em diante):

#### **IN SRF 636/06**

“Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

( . . )

**§ 2º A suspensão de que trata este artigo alcança somente as vendas efetuadas à pessoa jurídica agroindustrial de que trata o art. 3º.**

§ 3º A pessoa jurídica adquirente dos produtos deverá comprovar a adoção do regime de tributação pelo lucro real mediante apresentação, perante a pessoa jurídica vendedora, de declaração firmada pelo sócio, acionista ou representante legal da pessoa jurídica adquirente.

( . . )”

#### **IN RFB nº 660/06**

“Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

**II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e**

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.”

Isto posto, nego provimento aos argumentos.

### **“2.3 — PREVISÃO LEGAL PARA A INCIDÊNCIA DA SELIC”**

A recorrente faz extensa explanação sobre conceitos de “créditos escriturais”, “créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte” e “créditos não aproveitados na época oportuna por óbice do Fisco”.

Alega que detinha “créditos não aproveitados na época oportuna por óbice do Fisco”. Seriam obstáculos ilegais opostos via instruções normativas, atos declaratórios ou ainda equivocadas interpretações da legislação. Sobre estes créditos, pleiteia o ressarcimento/compensação, acrescidos de juros Selic.

A Súmula CARF nº 125 dispõe que *“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.”*

Portanto, nego provimento.

### **Conclusão**

Conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dou provimento parcial, para que as receitas financeiras sejam computadas na receita bruta total, para fins de cálculo do percentual de rateio dos créditos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira