



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.005207/2008-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.140 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente AMERICANA GRANITOS DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Não demonstrado a essencialidade e relevância do serviço em seu processo produtivo, a glosa do crédito apurado pelo contribuinte deverá ser mantida.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no âmbito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativa, (previsto no inciso II do parágrafo 8.º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), na "receita bruta total" devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reverter as glosas relativas ao cálculo oriunda das devoluções de venda e, para manter a glosa em relação aos créditos apurados pela Recorrente atinente as despesas com serviços de comunicação, bem como manter o critério de rateio proporcional aplicado pela fiscalização, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ANÁLISE DO CRÉDITO.

A utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do DACON, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo DACON.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA FINANCEIRA.

A variação cambial positiva tem natureza jurídico-contábil de receita financeira sendo distinta, pois, da receita decorrente das operações de vendas no mercado externo que geram direitos e obrigações no âmbito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no âmbito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativa, (previsto no inciso II do parágrafo 8.º do art. 3.º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), na "receita bruta total" devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns, e não aquelas que, por sua natureza, não se caracterizem como tal, como é o caso das receitas financeiras.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: além dos custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda, somente dão direito à crédito as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Em sede recursal, Recorrente, em síntese apertada, traz os seguintes argumentos visando a reversão das glosas, bem como do critério do rateio proporcional aplicado pela fiscalização, nos seguintes termos:

- Princípio da Verdade Material

A Recorrente pleiteou que o julgamento a ser realizado por este Colégio Recursal se faça em observância aos princípios da legalidade e da busca da verdade real dos fatos;

- Glosa dos créditos oriundos da proporção de receitas de mercado interno x mercado externo utilizado pela fiscalização

A discrepância encontrada pela fiscalização ocorreu por conta de que a autoridade fiscal entendeu que as receitas financeiras, oriundas de operações realizadas com o exterior, não poderiam ser consideradas como de mercado externo, o que é completamente inadmissível; e

- Glosa dos Créditos oriundos dos Serviços de Comunicação

Por serem intrínsecos à atividade da Recorrente, as despesas com o serviço de comunicação devem gerar créditos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

I - Mérito

O cerne do litígio envolve, além da questão quanto ao critério de rateio proporcional (mercado interno x mercado externo), o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.

Inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO

ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à

elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica do ponto controvertido suscitado pela Recorrente em seu recurso relacionado aos itens glosado pela fiscalização.

II.1 – Glosa dos Créditos oriundos dos Serviços de Comunicação

Neste tópico, o despacho decisório glosou o crédito apurado pela Recorrente por entender o serviço de comunicação não se enquadra no conceito de insumo previsto no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 e 10.635/2002, considerando que atividade da qual se dedica a contribuinte – produção de chapas de granito beneficiado – não requer a utilização de serviços de comunicação.

A DRJ manteve a glosa dos créditos por entender que o serviço de comunicação não se enquadra no conceito de insumo para fins de creditamento.

A Recorrente em sede recursal, não demonstrou a utilidade do serviço de comunicação em seu processo produtivo, tampouco especificou qual efetiva utilidade o referido serviço, trazendo apenas a seguinte alegação:

Obviamente que os serviços de comunicação devem ser incluídos dentre os serviços citados na legislação em destaque, pois a empresa não poderia efetuar suas operações sem a utilização dos serviços de comunicação, os quais são intrínsecos à atividade.

Assim, considerando que os serviços de comunicação são essenciais para o desenvolvimento das atividades da recorrente e para a fabricação dos produtos vendidos, roga-se para que sejam considerados os créditos de PIS utilizados em relação aos serviços de comunicação.

Ao contrário do que explicitou a Recorrente, o critério de essencialidade e relevância do produto e do serviço definido pelo STJ, deve ser devidamente demonstrado para o fim pretendido, qual seja, gerar crédito das contribuições sob análise. Basta como fez a Recorrente, pleitear o reconhecimento do crédito sem demonstrar especificadamente sua utilidade e utilização no processo produtivo.

Nestes termos correta a decisão recorrida que assim se pronunciou:

“... insumo deve ser entendido como os bens e serviços utilizados específica e diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda. De se ver, então, que a teor da legislação lá posta, os créditos no âmbito do PIS e da Cofins não estão

vinculados à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo, mas à sua direta aplicação na produção de bem destinado à venda ou à uma expressa previsão legal de aproveitamento de crédito.

Assim, em que pese a importância dos serviços de comunicação na efetivação das operações comerciais, ou outras quaisquer, da empresa, fato é que, a considerar os objetivos sociais desta, conforme constam de seu Contrato Social, tal serviço não pode ser tido como diretamente aplicado no processo produtivo de bens destinados à venda.

Portanto, mantem-se as glosas em relação aos serviços de comunicação.

II.2 - Glosa dos créditos oriundos da proporção de receitas de mercado interno x mercado externo utilizado pela fiscalização

Nos termos do despacho decisório, a fiscalização ante a discrepância verificada entre a "proporção de receitas de mercado interno e de exportação discriminadas nas fichas 16A e 17A do DICON" — que referem-se, respectivamente a "Apuração dos Créditos da Cofins — Aquisição no Mercado Interno — Regime Não-Cumulativo" e "Cálculo da Cofins - Regime Não-Cumulativo" - ajustou o cálculo dos créditos de mercado interno e de mercado externo, adotando no rateio dos custos, despesas e encargos comuns a proporção entre as receitas declaradas na ficha 17A:

Quadro 01 – Proporção das receitas declaradas na ficha 06A do Dicon X receitas declaradas na ficha 07A.

MÊS	PROPORÇÃO DECLARADA NA FICHA 06A DO DICON		PROPORÇÃO DECLARADA NA FICHA 07A DO DICON	
	MERCADO INTERNO	MERCADO EXTERNO	MERCADO INTERNO	MERCADO EXTERNO
JANEIRO	28,30%	71,70%	35,27%	64,73%
FEVEREIRO	21,06%	78,94%	30,75%	69,25%
MARÇO	22,29%	77,71%	47,53%	52,47%

A respeito do tema, a Recorrente, reproduzindo suas alegações de defesa, traz os seguintes argumentos:

O quadro 01 a que se refere o órgão fiscal diminuiu consideravelmente a proporção de operações de mercado interno x mercado externo informado pela contribuinte,...

A discrepância encontrada pela fiscalização ocorreu por conta de que a autoridade fiscal entendeu que as receitas financeiras, oriunda das operações realizadas com o exterior, não poderiam ser consideradas como de mercado externo, o que é completamente inadmissível.

A divergência encontrada pela fiscalização não foi sequer esclarecida através do parecer Saort/DRF/Blumenau n o 266/2009. A fiscalização se limitou a afirmar que haveria discrepância em relação a estes valores (mercado interno X mercado externo).

Nesse sentido, conclui-se que não há qualquer razão para que a fiscalização desconsidere as variações cambiais positivas para efeito de calcular a proporção de venda de mercado externo e interno...

A Drj, manteve o despacho decisório por entender que a receita derivada da variação cambial tem natureza diversa da receita decorrente de exportação, caracteriza como receita financeira e, como tal, deve ser excluída do rateio proporcional. Cita SC n.º 31, de 29 de setembro de 2003 e SC n.º 355, de 26 de novembro de 2004, para corroborar a manutenção da glosa. Destaca-se trecho do voto:

Note-se que cabia à contribuinte e não à DRF esclarecer a indevida divergência entre os percentuais por ela adotados e comprovar que a relação percentual existente entre as receitas decorrentes de exportações e sua receita bruta total não é a que está consignada na ficha 17A, onde apura as contribuições devidas, mas a por ela considerada na ficha 16A, onde apura o crédito que pretende ter ressarcido. No entanto, para esse fim a contribuinte trouxe cópia do DACON, ficha 07A (cálculo das contribuições para Pis/Pasep) onde se confirmam os percentuais adotados pela autoridade fiscal. Observe-se, ainda, que a autoridade fiscal, ao adotar a proporção posta pela contribuinte na ficha 17A, não "reduziu consideravelmente o crédito pleiteado"; em verdade, o crédito total não foi reduzido, tendo sido apenas reduzido proporcionalmente o crédito passível de ressarcimento em relação ao crédito passível de desconto.

Mencione-se, por oportuno, que, na "receita bruta total" prevista no inciso II do parágrafo 8.º do artigo 3.º da Lei n.º 10.833/2003, somente devem ser incluídas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns, e não aquelas que, por sua natureza, não se caracterizem como tal, como é o caso das receitas financeiras. Estas, enquanto decorrentes de operações perfeitamente individualizáveis, mesmo na ausência de contabilidade de custos, devem ser excluídas do rateio proporcional.

Outrossim, que se diga que a receita derivada da variação cambial tem natureza diversa da receita decorrente de exportação e é nesse sentido que se traz o posicionamento firmado pela Solução de Consulta SRRF/4 aRF/DISIT n.º 31, de 29 de setembro de 2003, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, que identifica com precisão a natureza da receita decorrente de variação cambial:

Sobre o tema atinente a natureza das variações cambiais, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação. A decisão foi proferida nos autos do recurso extraordinário n.º 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, cujos fundamentos foram sintetizados na seguintes ementa, in verbis:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

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

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV- Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543B, § 3º, do CPC. (RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe192 DIVULG 30092013 PUBLIC 01102013)

Assim, fica afastada qualquer discussão no que tange à consideração da variação cambial ativa como receita de exportação.

Contudo, como bem pontuou a Drj “*cabia à contribuinte e não à DRF esclarecer a indevida divergência entre os percentuais por ela adotados e comprovar que a relação percentual existente entre as receitas decorrentes de exportações e sua receita bruta total não é a que está consignada na ficha 17A, onde apura as contribuições devidas, mas a por ela considerada na ficha 16A, onde apura o crédito que pretende ter ressarcido. No entanto, para esse fim a contribuinte trouxe cópia do DACON, ficha 07A (cálculo das contribuições para Pis/Pasep) onde se confirmam os percentuais adotados pela autoridade fiscal. Observe-se, ainda, que a autoridade fiscal, ao adotar a proporção posta pela contribuinte na ficha 17A, não “reduziu consideravelmente o crédito pleiteado”; em verdade, o crédito total não foi reduzido, tendo sido apenas reduzido proporcionalmente o crédito passível de ressarcimento em relação ao crédito passível de desconto”.*

Ou seja, a Recorrente não conseguiu demonstrar a inconsistência dos cálculos apurados pela fiscalização que, considerou os lançamentos registrados pela própria contribuinte, tampouco produziu provas capazes de demonstrar qual seria o correto cálculo à ser considerado pela fiscalização, considerando, para tanto, as receitas de variação cambial que segundo a

contribuinte foram excluídos indevidamente das receitas do mercado externo, nada foi demonstrado nesse sentido, motivo pelo qual, mantem-se a glosa.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.