



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13984.720274/2011-03  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9303-013.722 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 16 de março de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA.

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

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

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

**EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

As embalagens de transporte são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja devidamente conservado. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável o escoamento da produção, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.

**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 n.º 387/2017).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, No mérito, negou-se provimento a ambos os recursos, por unanimidade de votos.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA, ambos com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3201-007.173**, de 27 de agosto de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

#### EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

#### ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO.

A permissão de crédito das contribuições não cumulativas é sobre aquisição de energia elétrica consumida, logo os acessórios desta aquisição não geram direito ao crédito - menos ainda quando atrelados à mora.

#### FRETE. CRÉDITO. TRIMESTRE DIVERSO. POSSIBILIDADE.

Segundo disposição expressa do §4.º do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, o crédito pode ser aproveitado nos meses subsequentes.

#### AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIÇÃO.

Itens ativáveis deverão ter seus créditos limitados à depreciação, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

#### MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda.

#### SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem.

#### 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.

#### PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF.

O Supremo Tribunal Federal -STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS com

origem em exportações transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS. As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Precedentes: Acórdão CSRF n.º 9303-006.616 e Acórdão n.º 3201003.570.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: 1) Por unanimidade de votos, (a) excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as parcelas referentes à cessão onerosa de créditos de ICMS adquiridos de terceiros; (b) manter o cômputo das receitas financeiras na receita bruta total e no cálculo do rateio proporcional de créditos; (c) reverter as glosas de créditos dos itens do (i) “grupo 3” (Contratação de serviço): proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam, exceto sobre os “débitos Siscomex” e “mão-de-obra”, que mantiveram as glosas; (ii) “grupo 4” (Controle de qualidade), exceto sobre “mão-de-obra”, que mantiveram as glosas; (iii) “grupo 5” (Equipamentos/software de automação industrial); (iv) “grupo 7” (Movimentação de carga), proporcionalmente aos valores da depreciação; (v) “grupo 8” (Tratamento de resíduos), exceto sobre “mão-de-obra”, que mantiveram as glosas; e (vi) “grupo 9” (“Bens que possuem descrições genéricas” segundo à fiscalização), proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam, exceto sobre “mão de obra”, que mantiveram as glosas; (d) reverter as glosas de créditos sobre dispêndios com fretes. Neste ponto, a conselheira Mara Cristina Sifuentes acompanhou o Relator pelas conclusões; 2) Por maioria de votos, (a) reverter as glosas sobre (i) embalagens. Vencida no ponto a conselheira Mara Cristina Sifuentes que limitava o crédito somente às embalagens destinadas ao acondicionamento do produto fabricado; (ii) itens do “grupo 1”, proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Vencidos no ponto os conselheiros Leonardo Correia Lima Macedo, Mara Cristina Sifuentes e Paulo Roberto Duarte Moreira, que concediam a reversão das glosas apenas à “Lava botas lava mãos”, “Telas fixas mosqueteiros”, “Lava botas individual”, “máquina de lavar” e “secador rotativo”; (iii) itens do “grupo 6” (Itens próprios para a manutenção industrial proporcionalmente aos valores da depreciação para aqueles dispêndios que aumentam a vida útil dos bens do ativo imobilizado em um ano e, integralmente, àqueles dispêndios que não aumentam. Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que concedia o crédito apenas a “Motoesm Ban 1,0 CV 220/380 v (1795)”, às “Chapas perfis e cantoneiras p/estantes manutenção (1822)” e à “serra fita m42 (1822)”; e; (b) manter as glosas sobre os valores acrescidos às contas de energia elétrica (tais como multas, juros ou correção monetária). Vencido no ponto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), que revertia integralmente as glosas. Designada para redigir o voto vencedor, no tocante a este último item, a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Não resignada em parte com o acórdão que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre os dispêndios com embalagens. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigma o acórdão n.º 9303-008.212.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara, de 22 de dezembro de 2020, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da

3ª Seção, foi negado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, sob o fundamento de que os itens de embalagens comparados no acórdão recorrido e no paradigma são distintos:

“ [...] O caso apreciado no acórdão recorrido trata de uma empresa de alimentos congelados. As embalagens por ela utilizadas, é o que nele se disse, são aquelas “embalagens finais de alimentos”, ou seja, aquelas para as quais não há retorno ao estabelecimento produtor, enquanto as embalagens discutidas no paradigma, também uma empresa de alimentos, são os conhecidos pallets, de natureza, portanto, distinta daquelas. Não obstante o Relator do paradigma tenha afirmado que as embalagens para transporte não podem ser considerados insumos para o efeito da legislação do PIS/Cofins, o fato é que as embalagens utilizadas em ambos os acórdãos são absolutamente diferentes, o que impede o seguimento do apelo.

Destaque-se, por fim, que essa distinção foi pontuada no voto reproduzido no acórdão recorrido, inclusive para destacar a dessemelhança entre as embalagens para o puro transporte, como os pallets, e as que se incorporam ao produto final: [...]”

Interposto agravo pela Fazenda Nacional, o mesmo foi acolhido pelo despacho CSRF/3ª Turma, de 26 de janeiro de 2021, e dado seguimento ao recurso especial, relativamente à matéria “direito de crédito das contribuições não-cumulativas sobre dispêndios com embalagens para transporte, exceto pallets”.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, no mérito, a sua negativa de provimento.

Na mesma oportunidade, insurgiu-se o Sujeito Passivo por meio do recurso especial alegando divergência quanto ao ajuste do percentual resultante das operações do mercado interno e externo em relação ao total de receitas. Sustenta que, ao decidir que as receitas financeiras devem ser incluídas na apuração dos percentuais das receitas vinculadas ao mercado interno e externo, o acórdão recorrido divergiu da interpretação conferida pelos Acórdãos paradigmas n.º 3402-007.879 e 3401-001.692.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/ 2ª Câmara, de 23 de novembro de 2021, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento ao recurso especial do Contribuinte por se entender como existente a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional trouxe contrarrazões ao apelo especial do Contribuinte, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9303-013.722 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13984.720274/2011-03

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### 1 Admissibilidade

#### 1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo ter prosseguimento.

#### 1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA.

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte é tempestivo, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, concordando-se, portanto, com o seu prosseguimento conforme despacho de admissibilidade de 23/11/2021.

### 2 Mérito

#### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver revertida a decisão no que tange ao reconhecimento do crédito sobre **embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados**. Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar o direito ao creditamento.

#### 2.2 CONCEITO DE INSUMO

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> **Lei n.º 10.637/2002 (PIS)**, Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

---

ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

**Lei n.º 10.833/2003 (COFINS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e

que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua 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.”

O acórdão do recurso especial n.º 1.221.170-PR foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos, tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Assim, conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"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

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento. (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos meus):

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o "teste de subtração" que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da

realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Adentrando-se ao caso dos autos, a Fazenda Nacional defende em seu recurso especial que não há direito ao creditamento com relação aos dispêndios para aquisição de embalagens para transporte pois não se enquadram no conceito de insumos.

Conforme consignado no acórdão recorrido, “*o contribuinte juntou o Laudo Fotográfico de fls. 708 e também juntou fotos e quadros explicativos em seu Recurso Voluntário. No primeiro grupo, o de Embalagens, em resumo o contribuinte informa que todas as embalagens sobre as quais pretende aproveitar o crédito serviram para proteção e transporte dos insumos e dos produtos finais também, que são alimentos congelados. Alega que nenhuma das embalagens serve de “mera apresentação” como mencionado pela fiscalização*”. No caso dos autos, entende-se que *é possível o aproveitamento do crédito sobre os dispêndios com as embalagens de transporte (não reutilizáveis), quando estas possuem a função de preservar as características do produto, sem as quais, o produto perderia valor ou até mesmo deixaria de ser comercializado*.

Portanto, tais dispêndios são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja preservado durante o transporte. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável a sua venda por se tratarem de alimentos congelados, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.

Dessa forma, com relação às embalagens para o transporte dos produtos acabados, imperioso o reconhecimento do direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

### 2.3 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No mérito, a controvérsia trazida pelo Contribuinte em seu recurso especial para apreciação deste Colegiado refere-se ao ajuste no percentual resultante das operações do mercado interno e externo em relação ao total de receitas, para o cálculo do rateio proporcional, com o cômputo das receitas financeiras na receita bruta total para efeito de rateio proporcional dos créditos no regime não-cumulativo das contribuições.

No acórdão recorrido, entendeu o Colegiado *a quo* que, para o cálculo do rateio proporcional dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar, devem ser incluídas as receitas financeiras, submetidas à alíquota zero das contribuições, no montante da receita bruta total. A inclusão das receitas financeiras na base do rateio ocasionou a redução do percentual das receitas vinculadas ao mercado externo e, portanto, da parcela dos créditos passíveis de ressarcimento.

Fundamentou-se a decisão recorrida, para negativa de provimento ao recurso voluntário nesta parte, em acórdãos anteriores do CARF e na Solução de Consulta Cosit n.º 387/17, *in verbis*:

[...]

Contudo, este Conselho possui diversos precedentes (3402-005.317, 3402-007.241, por ex.) no sentido contrário, justamente no sentido do que foi exposto na Solução de consulta Cosit n.º 387/17, reproduzida a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PAS EPEMENTA: 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 n.º 10.833/2003, arts. 10 e 15, V. ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins 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 n.º 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.”

Portanto, as receitas financeiras devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional.

Vota-se para que seja negado provimento à este tópico.

[...]

Com a devida vênia à argumentação do Sujeito Passivo, entende-se não merecer reforma o acórdão recorrido. A discussão decorre de normatização expressa nos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, abaixo transcritos.

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.

(...)

Nota-se que em situações, como no presente processo, onde existam custos, despesas e encargos comuns relativos ao auferimento tanto de receitas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo, para que o contribuinte possa apropriar-se de créditos da não cumulatividade ele tem duas alternativas: 1) apropriação direta, quando o seu sistema de contabilidade permite separar cada custo/despesa/encargo à correspondente receita; ou 2) pelo método de rateio proporcional onde se apura um coeficiente entre as receitas sujeitas ao regime da não cumulatividade e a receita bruta total.

No presente caso, a discussão está no critério para definir a composição do montante das receitas sujeitas à não cumulatividade. O contribuinte entende que as receitas financeiras as integram e a fiscalização defende a sua não inclusão pois elas estariam sujeitas à alíquota zero nos períodos de apuração em discussão.

Ocorre, como muito bem destacado no acórdão recorrido, que a própria Receita Federal, em opinião expressa na Solução de Consulta Cosit n.º 387, de 31/08/2017, manifestou o entendimento de que as receitas financeiras compõem as receitas não cumulativas. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: 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 n.º10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO. As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não

cumulativa da Cofins 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 nº10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Esta foi a linha de entendimento proferida no acórdão recorrido, bem como em outros acórdãos de turmas ordinárias, como por exemplo:

(...)

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).

(Acórdão nº 3302-006063, de 24/10/2018, relatoria do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède)

Portanto, é de se concluir que as receitas financeiras fazem parte tanto da receita bruta sujeita à apuração não-cumulativa quanto da receita bruta total. Integram o coeficiente tanto no seu numerador quanto no denominador, devendo ser negado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, são conhecidos os recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte e, no mérito, nega-se provimento a ambos os recursos.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello