



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.909590/2016-83
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.348 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente SUZANO S.A. E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E SUZANO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fáticas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. VIGILÂNCIA DE MERCADORIAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente 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.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre serviços de vigilância de mercadorias armazenadas. No caso concreto, as terras e florestas estão localizadas em local distante da área urbana o que, por consequência, caso não tenha tal serviço de vigilância, furtos de madeira, ocorrência de incêndios, seriam inevitáveis. E, considerando se tratar de vigilância de mercadoria por ela produzida ou utilizada em seu processo produtivo, restam tais serviços enquadrados como insumos, pois essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso do Contribuinte, no que se refere a “serviços de vigilância”. Vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira, Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius

Guimarães e Ana Cecília Lustosa Cruz, que não conheciam do recurso em relação a nenhum item. O Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira votou pelas conclusões em relação ao conhecimento do tema “creditamento sobre as despesas com cursos e treinamentos”. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso do Contribuinte, na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão nº 3201-005.063, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do processo administrativo, que se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração impulsionar o processo até o seu término.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

PIS/COFINS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIAPRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“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 (Leis n.ºs 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.

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando contradição omissão e erro material, trazendo, entre outros, que:

- Existe contradição entre a fundamentação do voto condutor e a conclusão do julgado em relação ao insumo "*custos com programas de formação profissional*", pois a fundamentação é no sentido de reconhecer o direito ao crédito, ou seja, no sentido de reverter a glosa, e a tabela apresentada ao final do voto manteve a glosa;
- Existe omissão quanto à questão dos créditos sobre combustíveis utilizados como insumo, pois embora a DRJ tenha revertido essa glosa e não tenha interposto recurso de ofício, o acórdão embargado se manifestou no sentido de manter a decisão da DRJ. Se a glosa já havia sido revertida e não houve recurso de ofício não há razão alguma para o acórdão fazer referência a esse item;
- Existe erro material e contradição em relação à decisão quanto aos créditos de PIS/COFINS sobre a importação vinculados à receita de exportação. O erro material reside no fato de que o trecho da decisão de primeiro grau que foi transcrito na fundamentação do Acórdão embargado não pertence ao Acórdão da DRJ albergado neste processo. Esse erro material provocou a contradição, pois a fundamentação adotada está incongruente com o resultado do julgamento, que foi no sentido de reconhecer o direito ao ressarcimento dos créditos de PIS/Cofins sobre importações vinculados à receita de exportação.

Em despacho às fls. 9459 a 9461, os embargos foram acolhidos em relação à contradição entre a fundamentação e o resultado, quanto ao crédito sobre custos com programas

de formação profissional, e quanto ao lapso manifesto, decorrente da transcrição de fundamentação inexistente no acórdão de 1º grau, que foi utilizado como fundamento do acórdão embargado.

Apreciados os Embargos de Declaração, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, acolheu os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, corrigindo a contradição, negar provimento ao Recurso Voluntário no que se refere aos créditos de PIS/Cofins sobre os custos com programas de formação profissional e sobre a importação de bens vinculados à receita de exportação.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, insurgindo com a discussão acerca da possibilidade de se constituir crédito do PIS e Cofins não cumulativo sobre custo com serviços auxiliares (serviços de almoxarifado e custos com programas de formação profissional) e despesas com transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros).

Em despacho às fls. 9488 a 9494, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Nulidade do lançamento. Ausência de análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente para a glosa de créditos de PIS e Cofins;
- Nulidade do lançamento. Inconsistências do trabalho fiscal;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com cursos e treinamentos;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com marketing;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com vigilância;

- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com comissão de agentes;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com consultoria e planejamento;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com alimentação, transporte e fardamento;
- Dos bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições;
- Dos créditos de PIS E Cofins sobre a importação vinculados à receita de exportação;
- Indevida revisão do rateio proporcional.

Contrarrrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, requerendo a negativa de provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Traz, entre outros, que todos os bens e serviço, mesmo que relacionados de forma indireta, mas que interfiram de alguma forma ou sejam relevantes ao processo produtivo, dão direito a créditos das contribuições ao PIS e à Cofins.

Em despacho às fls. 10013 a 10031, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo em relação aos seguintes itens:

- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com cursos e treinamentos;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com vigilância.

Agravo contra o despacho que deu seguimento parcial foi interposto pelo sujeito passivo; e, em despacho às fls. 10175 a 10191, nos seguintes termos:

- Rejeitado relativamente às matérias “glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com comissão de agentes”; “glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com alimentação, transporte e fardamento”; “Dos bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições” e “indevida revisão do rateio proporcional” e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

- Acolhido para dar seguimento ao recurso especial relativamente às matérias “nulidade do lançamento. Ausência de análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente para a glosa de créditos de PIS e Cofins” e “nulidade do lançamento. Inconsistências do trabalho fiscal”.

Sendo assim, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo para ressurgir com a discussão acerca das matérias:

- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com cursos e treinamentos;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com vigilância;
- Nulidade do lançamento. Ausência de análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente para a glosa de créditos de PIS e Cofins;
- Nulidade do lançamento. Inconsistências do trabalho fiscal.

Contrarrazões ao recurso do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica;
- O ônus da prova que incumbe ao ente tributante consiste em uma vez provado o fato constitutivo (crédito) pelo contribuinte, provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele;
- Inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com cursos, treinamentos e vigilância, por absoluta falta de previsão legal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, para fins de melhor elucidar o direcionamento pelo conhecimento ou não dos recursos, passo a discorrer sobre cada um deles.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscitou divergência para rediscussão acerca da possibilidade de se constituir crédito do PIS e Cofins não cumulativo sobre custo com serviços auxiliares (serviços de almoxarifado e custos com programas de formação profissional) e despesas com transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros), cabe recordar:

- Acórdão recorrido:

✓ Ementa (destaques meus):

“PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes,

estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

[...]

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“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 (Leis nºs 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.

✓ Voto (destaques meus):

[...]

Análise das Exclusões/Glosas

1) bens e serviços tidos como auxiliares (exemplo: almoxarifado, hospedagem, despesas com viagens, conserto de ferramentas elétricas)

Serviços complementares: serviços de almoxarifado, custos com programas de formação profissional, conserto de ferramentas elétricas, despesas com agências de viagem, hospedagem de

empregados, mensalidade de órgãos de classe, propaganda e publicidade dos produtos e serviços e despesas.

1.1) Serviços de almoxarifado: atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

1.2) Custos com programas de formação profissional: atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

1.3) Conserto de ferramentas elétricas: atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

1.4) Despesas com agências de viagem: faltam elementos para provar que os serviços foram prestados como insumos de produção/fabricação da agroindústria. No presente caso, restam dúvidas quanto ao momento das despesas. Também restam dúvidas quanto a essencialidade das despesas. Manter a glosa.

1.5) Hospedagem de empregados: faltam elementos para provar que os serviços foram prestados como insumos de produção/fabricação da agroindústria. No presente caso, restam dúvidas quanto ao momento das despesas. Também restam dúvidas quanto a essencialidade das despesas. Manter a glosa.

1.6) Mensalidade de órgãos de classe: atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Manter a glosa.

1.7) Propaganda e publicidade dos produtos e serviços e despesas: os serviços com propaganda e publicidade não são essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Manter a glosa.

2) bens de uso e consumo (CFOPs 1556 e 2566)

Bens adquiridos para uso e consumo: bens adquiridos pela Impugnante e classificados nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566.

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Os bens de uso e consumo listados nos autos me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Nesse sentido, cito como exemplo dos autos: ponta de eixo, engate, pino fusível, suporte enxada e pneu. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial ferramentas.)

[...]

6) despesas utilizadas para transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros);

Embalagens para transporte: despesas com embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias.

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de embalagens, pallets e outros, cuja utilização destes, é servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou manuseio da carga.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância dos mesmos para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar os produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; e ii) o consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa das despesas utilizadas para transporte de mercadorias.”

- Acórdão 9303-007.779 indicado como paradigma – serviços auxiliares:

✓ Ementa (destaques meus):

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, 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. PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DESPESAS COMERCIAIS.

*Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18”, não há que se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as **despesas administrativas - atividades meio**, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo - que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa. Quanto às despesas comerciais, não há como se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, considerando o contribuinte não ter trazido descrição ou referência aos itens para a vinculação a sua atividade.*

- Acórdão 9303-007.845 – despesas com transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros – destaques meus):

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

*No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. **Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte***

Considerando os arestos indicados como paradigma, entendo que não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Ora, em relação ao 1º item, qual seja, discussão acerca do reconhecimento do direito ao crédito das contribuições não cumulativas sobre serviços auxiliares, quais sejam, serviços de almoxarifado e custos com programas de formação profissional, vê-se que o acórdão recorrido considerou tal direito, eis que estariam atrelados a existência de produção/fabricação da agroindústria, pois se tratam de itens essenciais à produção e singulares à atividade do sujeito passivo. O acórdão indicado como paradigma, inclusive de minha relatoria, não tratou de despesas atreladas à produção, mas somente de despesas administrativas e comerciais (essa última não foi considerada, eis que não havia sido demonstrada a vinculação ao processo produtivo e produto final).

Sendo assim, por evidente, não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, eis que as situações fáticas são diferentes, não atendendo os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. Ademais, especificamente ao item custos com programas de formação profissional, não há como se conhecer, eis que consta do acórdão de embargos decisão por acolher os embargos, com efeitos infringentes para negar provimento ao recurso voluntário no que se refere ao crédito sobre custos de formação profissional, além da importação de bens vinculados à receita de exportação. Ou seja, não haveria como se conhecer do recurso por falta de objeto.

Em relação ao 2º item – qual seja, discussão acerca da tomada de crédito das contribuições sobre despesas com transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros), recorro que o acórdão recorrido considerou que na agroindústria dever-se-ia reconhecer o crédito, tendo em vista: i) a importância dos mesmos para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar os produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; e ii) o consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte. Portanto, tratando tais embalagens como essenciais, pois se incorporariam ao produto final, sendo inclusive descartáveis para o adquirente. O acórdão indicado como paradigma tratou apenas de aplicar o PN RFB 5 que estabelece que não podem ser considerados insumos os gastos com embalagens para transporte de mercadorias acabadas. Por isso, negou provimento sob o argumento de que tais embalagens não são incorporadas ao produto. Diferentemente do presente caso, que considerou dois fundamentos: embalagem incorporada ao produto, sendo inclusive descartadas pelo adquirente e utilizada para preservação e conservação do produto.

Em vista de todo o exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por ausência de similitude fática e falta de objeto.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com as seguintes discussões:

- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com cursos e treinamentos;
- Glosas de rubricas relacionadas ao conceito de insumos: despesas com vigilância;
- Nulidade do lançamento. Ausência de análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente para a glosa de créditos de PIS e Cofins;
- Nulidade do lançamento. Inconsistências do trabalho fiscal.

Em relação às despesas com cursos e treinamentos, entendo que o recurso não deve ser conhecido, eis que o objeto social dos sujeitos passivos de que trata o acórdão recorrido

e indicado como paradigma são diferentes. Ademais, o aresto recorrido negou provimento ao recurso por entender que faltam elementos comprobatórios de que tais cursos atendem aos parâmetros de essencialidade. Diferente do acórdão indicado como paradigma que entendeu que os cursos e treinamentos específicos são necessários para a realização da atividade de condutores que atuam no transporte de cargas.

Sendo assim, por se tratarem de atividades diferentes e o aresto não ter ainda comprovada a essencialidade, não há como se conhecer do recurso do sujeito passivo nessa parte, por ausência de similitude fática.

Quanto às despesas de vigilância de mercadorias armazenadas, entendo que restou comprovada a divergência apenas pelo confronto das ementas – o que, concordo com o exame de admissibilidade do recurso do sujeito passivo nessa parte.

E, por fim, quanto às últimas divergências: (i) Nulidade do lançamento. Ausência de análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente para a glosa de créditos de PIS e Cofins e (ii) Nulidade do lançamento. Inconsistências do trabalho fiscal, não conheço do recurso, eis que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho às fls. 10013 a 10031 – que peço licença para transcrever a parte que interessa:

(i) Nulidade do lançamento. Ausência de análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente para a glosa de créditos de PIS e Cofins

Nesta matéria a Recorrente alega genericamente que caberia “à *Autoridade Fiscal aprofundar suas investigações, inclusive com a realização de visita e perícia, diante da documentação e esclarecimentos prestados pela Recorrente, para, se fosse o caso, infirmar fundamentadamente as acusações fiscais impostas*” e, assim sendo, “*(...) o efetivo processo produtivo da Recorrente sequer foi levado em conta neste caso, o Auto de Infração lavrado deixou de observar um dos princípios básicos da atividade de lançamento: a busca pela verdade material*”.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial para essa matéria foram indicados, como paradigmas, os Acórdãos n.ºs **1103-00.279 e 2803-003.309**, cujas ementas transcrevemos seguir:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO — PRECARIEDADE E INCERTEZA DO CRÉDITO - Ainda em sede de verificações preliminares, **não houve a apreciação, pela autoridade fiscal, das contas do Razão de "Antecipação de IRPJ" e de "IRRF sobre rendimentos de mútuo"**, trazidas pela interessada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, com o esclarecimento de que os valores de estimativa de IRRI de maio a outubro de 2005 — que, a final, foram a base da autuação — tiveram seu adimplemento por dedução das retenções de IRF. Diante dessa documentação e dos esclarecimentos apresentados pela interessada, caberia ao autuante aprofundar suas investigações, para, se fosse o caso, infirmar fundamentadamente os dados por aquela carreados. Carência, precariedade e incerteza do lançamento que emergem dos autos de molde incontestável, a vitimá-lo por vício substancial.” (Processo Administrativo nº 18471.001115/2007-15, Recurso Voluntário, Sessão de Julgamento 04/08/2010, **Acórdão nº 1103-00.279**)

Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO. A AFERIÇÃO INDIRETA NÃO PODE CONSTITUIR UMA CARTA EM BRANCO PARA A FISCALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE SUA UTILIZAÇÃO IN CASU. FATO GERADOR. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO FISCO.

NERA ALEGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE PRUDUZIR PROVA NEGATIVA.

O lançamento foi realizado em bases frágeis, utilizando-se o instituto da aferição indireta, sustentado pelas regras contidas no art. 33 da Lei nº 8.212/91, sob a alegação de que o contribuinte não fez a identificação individualizada dos

segurados envolvidos no trabalho, com a respectiva remuneração, considerando que tais segurados não constavam das folhas de pagamento apresentadas, tidas pela fiscalização como insuficientes. Caberá à autoridade fiscal aprofundar sua investigação para verificar o local e momento exato da ocorrência do fato gerador, tendo em vista que assim, ela estaria dando plena efetividade ao lançamento, e respeitando o princípio basilar do processo administrativo fiscal que é a verdade material. Se a autoridade fiscalizadora admitiu tratar-se de relação envolvendo atividades operacionais no âmbito de um grupo econômico, onde a empresa controladora contratava equipe de venda e as controladas participavam do rateio proporcional relativamente aos custos de tal contratação, sem o devido aprofundamento na investigação dos fatos, a presunção de legitimidade do lançamento (aferição indireta) não pode constituir uma carta em branco na mão do Fisco. Cabe ao Fisco, portanto, o ônus de provar a existência de fatos impeditivos ou extintivos da pretensão do particular lastreada em suas declarações, documentos fiscais e contábeis, situação não vislumbrada nestes autos. A presunção de legitimidade do lançamento não é uma carta em branco para a fiscalização atuar imotivadamente, sob pena de o tributo passar a ser exigido, não em face da efetiva ocorrência do fato gerador, mas com base em mera alegação do Fisco de sua ocorrência, diante da impossibilidade material de o contribuinte produzir prova negativa. Recurso Voluntário Provido. (Processo Administrativo n.º 13502.720322/2011-21, Recurso Voluntário, Relator Amilcar Barca Teixeira Junior, **Acórdão n.º 2803-003.309**)

Pois bem.

Ab initio, já se constata que não há qualquer similitude fática entre os acórdãos recorrido e os paradigmas indicados. Vê-se, assim, que a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a divergência.

No **acórdão recorrido** a discussão girou em torno da falta de análise do processo produtivo da Recorrente pela fiscalização para que pudesse efetuar a glosa de créditos de PIS e Cofins, conforme observa-se no trecho abaixo transcrito:

(...)

No mérito, em apertada síntese, a recorrente sustenta que a fiscalização: **a) glosou os créditos de PIS/COFINS sem analisar efetivamente o processo produtivo da empresa;** b) aplicou o conceito restritivo de insumo; c) realizou um levantamento fiscal precário; e d) revisou o método de rateio proporcional em desconformidade com a legislação.

De forma geral, cabe razão a recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(...)

Por sua vez, **no primeiro paradigma** (Acórdão nº 1103-00.279) a Turma julgadora, ao apreciar caso concreto muito específico, relacionado à apreciação das contas do Livro Razão de “antecipação de IRPJ e do IRRF sobre rendimentos de mútuo”, entendeu que houve nulidade do lançamento. No mesmo sentido, no **segundo paradigma** (Acórdão nº 2803- 003.309), ao tratar de questão igualmente muito específica – lançamento para cobrança de contribuição previdenciária, realizado a partir da aferição indireta prevista no art. 33 da Lei nº 8.212/91, sob a alegação de que o contribuinte não fez a identificação individualizada dos segurados envolvidos no trabalho, com a respectiva remuneração, considerando que tais segurados não constavam das folhas de pagamento apresentadas, tidas pela fiscalização como insuficientes – a Turma julgadora entendeu pela improcedência do lançamento.

Não há menor dúvida que se trata de situações fáticas absolutamente distintas. A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Ao fim e ao cabo, a Recorrente apenas discorda do resultado dado pela turma ordinária ao caso concreto. E busca, pela via do recurso especial, rediscutir a matéria sem demonstrar a existência da divergência jurisprudencial.

Ressalte-se, por fim, que o ônus de comprovar a divergência suscitada é do Recorrente, cabendo a ele demonstrar o alegado dissídio, indicando os pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido, nos

termos do que prescreve o § 8º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. A meu ver a Recorrente claramente não demonstrou a divergência na interpretação da legislação tributária.

Com essas considerações, proponho que seja **NEGADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial do sujeito passivo para esta matéria, uma vez que não restou demonstrada qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, nos termos do prescrito no art. 67, *caput* e § 1º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016.

(ii) Nulidade do lançamento. Inconsistências do trabalho fiscal;

Nesta matéria a Recorrente alega que houve “*precariedade do trabalho fiscal, ou, ao menos, enseja a conversão do julgamento em diligência para que os créditos de PIS e COFINS glosados sejam reanalisados decorre das inúmeras inconsistências incorridas no levantamento fiscal realizado, o qual, como já visto anteriormente, sequer levou em consideração o processo produtivo da Recorrente*”.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial para essa matéria foi indicado, como paradigma, o Acórdão nº **02-16.104**, cuja ementa transcreve-se seguir:

PIS. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

O lançamento tributário é espécie de ato administrativo, e, por tal, deve ser motivado, sob pena de mal ferir o direito de propriedade e cercear a ampla defesa do contribuinte. A motivação deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato, bem como o dispositivo legal em que se funda. Carente o lançamento de motivação, ou sua precariedade, inquinam o mesmo de nulidade. Recurso de ofício ao qual se nega provimento.

Nessa matéria, assim como na anteriormente apreciada (i), também não há qualquer similitude fática entre os acórdãos recorrido e o paradigma indicados. Vê-se, assim, que a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar a divergência.

O **acórdão recorrido**, ante ao argumento da Recorrente de que teria havido nulidade do lançamento entendeu que tal alegação seria desprovida de fundamento. Confirmam-se os trechos abaixo citados:

Da Nulidade

A recorrente pugna pela nulidade do lançamento tendo em vista a inconsistência do trabalho fiscal. No entanto, a alegação de nulidade é desprovida de fundamento tendo em vista que não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Tendo em vista a falta de fundamento do pedido, nega-se provimento a alegação de nulidade.

No **acórdão paradigma indicado**, conforme se observa no trecho transcrito pela Recorrente em seu recurso especial, a Turma entendeu que foi preterido o direito de defesa naquele caso concreto específico apreciado. Ou seja, a partir de questões fáticas e elementos probantes trazidas pelas partes e juntadas àquele processo peculiar, a Turma entendeu que houve vício no trabalho fiscal. Contudo, mais uma vez, estamos diante situações fáticas, individuais e específicas, e, portanto, distintas. A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Ao fim e ao cabo, a Recorrente apenas discorda do resultado dado pela turma ordinária ao caso concreto. E busca, pela via do recurso especial, rediscutir a matéria sem demonstrar a existência da divergência jurisprudencial.

Ressalte-se, mais uma vez, que o ônus de comprovar a divergência suscitada é do Recorrente, cabendo a ele demonstrar o alegado dissídio, indicando os pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido. A meu ver a Recorrente claramente não demonstrou a divergência na interpretação da legislação tributária.

Com essas considerações, proponho que seja **NEGADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial do sujeito passivo para est matéria, uma vez que não restou demonstrada qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, nos termos do prescrito no art. 67, *caput* e § 1º, do Anexo II, do

RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016.

Vê-se, por evidente, que as situações tratadas nos arestos recorrido e paradigmas são díspares, não se prestando para comprovar as divergências suscitadas.

Em vista do exposto, entendo que:

- O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não deva ser conhecido;
- O Recurso Especial do sujeito passivo deva ser conhecido parcialmente apenas quanto à matéria “Possibilidade de constituição de crédito das contribuições não cumulativas sobre as despesas de vigilância de mercadorias armazenadas”.

Ventiladas tais considerações, quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, recorrendo primeiramente sobre o conceito de insumos e critérios a serem observados para a conceituação para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“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.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“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:

[...]

§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.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
(Incluído)
a. 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;** (Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;***

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

*b) os serviços prestados **por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.***

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação

do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que,

se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“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 elastecidos.

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.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

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 nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 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.

Sendo assim, quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que se insurge com a discussão acerca da “possibilidade de constituição de crédito das contribuições não cumulativas sobre as despesas de vigilância de mercadorias armazenadas”, entendo que lhe assiste razão. Ora, como trouxe a recorrente, **as terras e florestas estão localizadas em local**

distante da área urbana o que, por consequência, caso não tenha tal serviço de vigilância, furtos de madeira, ocorrência de incêndios, seriam inevitáveis.

E, considerando se tratar de vigilância de mercadorias por ela produzida ou utilizada em seu processo produtivo, entendo que restam tais serviços enquadrados como insumos, pois essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo.

Ex positis, voto por:

- Não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação à matéria possibilidade de constituição de créditos das contribuições não cumulativas sobre serviços de vigilância de mercadorias, para dar-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama