ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.907012/2011-50

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10925.907012/2011-50
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-007.106 – 3ª Turma**
Sessão de	11 de julho de 2018
Matéria	COFINS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL E BRF BRASIL FOODS S.A. (SUCESSORA DE SADIA S.A.)
Interessado	BRF BRASIL FOODS S.A. (SUCESSORA DE SADIA S.A.) E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Em atenção à sessão de julgamento, cabe refletir, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015 - Portaria MF 343/2015, o posicionamento adotado pela maioria dos conselheiros em relação ao conceito de insumos. Sendo assim, reflito que consideraram como insumos os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto destinado à venda - adotando a tese mais restrita ao conceito de insumo, e não a tese intermediária - critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO. HEXANO, ÓLEO DE XISTO, GLP. LENHA E DIESEL.

Cabe a constituição de crédito das contribuições os gastos com: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INDUMENTÁRIAS.

Cabe a constituição de crédito das contribuições os gastos com indumentária (vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, na atividade produtiva da empresa), vez serem obrigatórias nos ramos da agroindústria, nos termos das normas editadas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA e pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde. Portarias 326/97 e 368/97.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora),

Luis Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3403-003.550,** da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao crédito em relação a Materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e Hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e *diesel*, desde que tais bens tenham sido assim descritos em documentos da recorrente.

Esclarece-se que no acórdão, no que se refere ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, o provimento parcial é para reconhecer o cálculo com a alíquota determinada em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

> O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:
> *"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
> *Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*
> *PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.*
> *Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.*
> *DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.*
> *As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.*
> *ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.*
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso em análise: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel, assim especificados pela empresa.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º da Lei no 10.833/2003, em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que reconhecer o direito ao crédito em relação a materiais de limpeza, desinfecção e higienização, combustíveis (hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel) e corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido – em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Traz, entre outros, que:

- A regulamentação do PIS não cumulativo foi realizada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e posteriores alterações;
- Despesas e custos com gastos gerais, não utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens e serviços, destinados à venda, observadas as condições específicas ditadas pelo artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, c/c o artigo 66 da IN SRF 247/02, com as alterações da IN SRF 358/03, por não atuarem diretamente sobre o produto final, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, não podem ser considerados dentro do conceito de insumos, razão pela qual não se pode admitir a

apuração de créditos sobre essas despesas, devendo ser reformada a decisão vergastada;

- Relativamente às alíquotas do crédito presumido da atividade agroindustrial, não se pode olvidar tratar-se de um crédito presumido exatamente sobre os insumos adquiridos, a fim de dar efetividade à não cumulatividade de PIS/Cofins. Portanto, a intenção é descontar do valor devido na saída um valor presumido apurado na entrada, o que somente poderia ser feito sobre os valores dos "insumos", não havendo razão para se estabelecer percentuais e alíquotas a partir dos produtos fabricados.

Em Despacho às fls. 5388 a 5391, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Foram mantidas as glosas referentes aos créditos apurados sobre: custos com aquisição de uniformes – indumentária específica; Custos com aquisição de pallets para movimentação de carga; Custos com frete de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte; Insumos adquiridos de pessoa física – crédito presumido da agroindústria; Aquisição de insumos com alíquota zero; Aquisição e insumos com suspensão das contribuições; Serviços utilizados como insumos; Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos; Créditos calculados pelos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado;
- São essenciais e pertinentes às atividades, ressurgindo com a discussão acerca do direito ao crédito decorrente:
  - ✓ De custos com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização – todos estão incluídos no preço de aquisição e a aquisição de indumentária é obrigatória nos ramos da agroindústria, nos termos da Portarias 326/97 e 368/97;

- ✓ Da aquisição de produtos para movimentação de carga – pallets, pois impede o contato das mercadorias com a superfície do chão e não são bens do ativo imobilizado, eis que são descartáveis;
- ✓ De despesas com frete entre estabelecimentos, pois são custos necessários à consecução de suas atividades, eis que os produtos industrializados são perecíveis, necessitando de permanente refrigeração, bem como estão sujeitos às rígidas normas de higiene sanitária. Traz que deve ser assegurado o direito de crédito das contribuições decorrentes de custos com frete, seja pela aquisição de mercadorias (pois computado no preço), seja na venda ou no custo para transporte de mercadorias entre estabelecimentos, e, ainda, decorrente de custos com armazenagem, para que seja cancelada a exigência.

- Em relação ao direito ao crédito presumido da Lei 10.925/04 quanto aos insumos da agroindústria adquiridos de pessoas físicas/cooperativas, sob pena de não observância ao princípio da não cumulatividade.

Contrarrazões ao recurso interposto pela Fazenda foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- A Fazenda Nacional não demonstrou a divergência entre as razões de decidir, vez que no caso em tela a utilização dos combustíveis no processo produtivo restou demonstrada e o crédito foi reconhecido.
- A PGFN deveria trazer aos autos acórdãos divergentes quanto ao direito aos créditos decorrentes de gastos com combustíveis empregados no processo produtivo e não acórdãos que discutem a comprovação do uso dos combustíveis no processo, mesmo porque não cabe à CSRF reanalisar matéria de prova;
- Em relação aos itens ressuscitados em recurso, deve-se manter o que foi decidido pelo Colegiado *a quo*.

Em Despacho às fls. 5570 a 5582, foi dado seguimento parcial ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, negando seguimento quanto às seguintes divergências:

- Direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com pallets;
- Direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de bens a pessoas físicas e cooperativas; e
- Direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre as despesas com fretes entre estabelecimentos e custos de armazenagem.

Em Despacho de Reexame de Admissibilidade, o ilustre ex presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu por manter na íntegra o despacho do Presidente da Câmara – que deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional que traz, entre outros, que a legislação não autoriza a inclusão de gastos com indumentária na base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los

Relativamente ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, recorda-se que a recorrente ressurge em seu recurso com discussões acerca:

- Do direito ao crédito das contribuições sobre materiais de limpeza, desinfecção e higienização; combustíveis (hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel);

- Da aplicação das alíquotas adotadas para o crédito presumido, defendendo que seria em função dos insumos e não do produto a que a agroindústria dá saída.

Em relação à discussão acerca dos itens mencionados para fins de constituição do crédito das contribuições, entendo que o recurso deva ser conhecido.

Ora, o acórdão recorrido adota para fins de conceituação de insumo a posição intermediária, eis o que traz em sua ementa (Grifos meus):

> *"[...]*
> *NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*
> ***O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado**). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso em análise: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel, assim especificados pela empresa."*

Enquanto, o acórdão indicado como paradigma, por sua vez, adota o conceito restritivo das INS´s 247/02 e IN 404/04. Eis a ementa do acórdão 3801-002.037:

> *"PIS/COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*
> *Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos."*

Havendo divergência entre os conceitos, entendo que devo conhecer o recurso especial em relação aos itens trazidos à discussão do conceito de insumos. Lembro que em 2016, em respeito ao Princípio do Colegiado, me curvei a esse entendimento para fins de se conhecer o recurso especial, vez que anteriormente adotava o entendimento de que o acórdão indicado como paradigma deveria conferir divergência de interpretação sobre cada item.

Nesse ínterim, é de se recordar que em 24.4.2018, o STJ enfim publicou a o acórdão que apreciou o REsp 1.221.170-PR, em sede de repetitivo, e que, por sua vez, 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 SEGUINTES 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

Considerando que o despacho de admissibilidade do recurso especial é de 10.6.2015, é de se conhecer o recurso especial. Diferentemente se fosse posterior à essa decisão proferida em 22.2.2018 do REsp 1.221.170, considerando a aplicação do art. 67, § 12, do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores (Grifos meus):

"Art. 67.....

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

[...]

***II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil**;*

Sendo assim, considerando que o despacho se deu antes da decisão definitiva do STJ, é de se conhecer o recurso especial. Proveitoso trazer que, ainda que tenha sido oposto embargos de declaração, nesse caso, entendo que os embargos não têm o condão de alterar a decisão proferida pelo Tribunal, e sim apenas sanar vícios de omissão, obscuridade e contradição.

Quanto à outra matéria trazida em recurso especial interposto pela Fazenda Nacional – qual seja, "alíquota aplicável ao crédito presumido da agroindústria", entendo que foi comprovada a divergência, vez que o acórdão indicado como paradigma traz que o percentual a ser aplicado deve considerar os insumos adquiridos, e não o produto que se deu vazão.

Em vista de todo o exposto, entendo que devo conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Passadas tais considerações, quanto ao recurso interposto pelo sujeito passivo, especificamente à matéria admitida em Despacho, qual seja, discussão acerca do direito ao crédito das contribuições sobre os gastos com indumentária, entendo que devo conhecer o recurso.

Ora, o acórdão recorrido entendeu que a indumentária não daria o direito ao crédito de PIS e Cofins não cumulativo. Para tanto, manifestou, em síntese: *"No caso concreto, a nosso ver, todos os bens relacionados podem até ter relação indireta com a produção (seja pela exigência sanitária, ou por poder sua ausência afetar a qualidade do produto final, ou a segurança dos funcionários), mas não são diretamente empregados no processo produtivo/fabril, ou necessários à obtenção do produto final. "*

Enquanto o acórdão recorrido traz que "*a indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/COFINS."*

Em vista de todo o exposto, entendo que devo conhecer o recurso especial na parte admitida em despacho.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos, vez que influenciará na discussão trazida pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo 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 controvérsia – 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:

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

[...]

§ 4 º 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 REsp1.221.170 –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.

Ultrapassando os critérios da essencialidade, pertinência e relevante que devem ser considerados para o enquadramento de itens ao conceito de insumos, passo a discorrer sobre os custos e despesas invocados pela Fazenda Nacional, quais sejam, relativos aos materiais de limpeza, desinfecção e higienização; combustíveis (hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel).

Quanto aos materiais de limpeza, desinfecção e higienização, importante atentar que o sujeito passivo tem por objeto a industrialização, comercialização e exploração de alimentos – derivados de proteína animal e produtos alimentícios, incluindo exportação.

Tal como citado anteriormente, o STJ, ao apreciar o REsp 1.246.317, **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.**

Ora, correta tal decisão, vez que a higienização na empresa de setor de alimentos é essencial e pertinente à atividade do sujeito passivo, eis que seriam gastos obrigatórios segundo normas da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde – Portarias 326/97 e 368/97:

> *"5. ESTABELECIMENTO: REQUISITOS DE HIGIENE (SANEAMENTO DOS ESTABELECIMENTOS)*
> *5.1. Conservação: os prédios, equipamentos e utensílios, assim como todas as demais instalações do estabelecimento, incluídos os condutos de escoamento das águas deverão ser mantidos em bom estado de conservação e funcionamento. Na medida do possível, as salas deverão estar isentas de vapor, poeira, fumaça e acúmulos de água.*
> *5.2. Limpeza e Desinfecção*
> *5.2.1. Todos os produtos de limpeza e desinfecção deverão ter seu uso apropriado previamente pelo controle da empresa, identificados e guardados em local adequado, fora das áreas de manipulação de alimentos. Ademais, deverão ter uso autorizado pelos órgãos competentes.*
> *5.2.2. Para impedir a contaminação dos alimentos, toda área de manipulação de alimentos, os equipamentos e utensílios, deverão ser limpos com a frequência necessária e desinfetados sempre que as circunstâncias assim o exijam"."*

Sendo assim, entendo que os materiais de limpeza, desinfecção e higienização é essencial à atividade do sujeito passivo, estando esse impossibilitado de comercializar seu produto – se não atender as normas de manipulação de alimentos.

Nessa linha, essa turma já proferiu o mesmo entendimento:

- Acórdão 9303-005.641 – que contemplou a seguinte ementa:

"PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS NA ASSEPSIA E HIGIENIZAÇÃO DOS TANQUES DE TRANSPORTE DE LEITE, SILOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS

Os produtos químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite - caminhões, silos e equipamentos industriais são considerados essenciais à atividade/produção do sujeito passivo, eis ser obrigatória a referida assepsia para evitar a contaminação da matéria-prima e do produto acabado. O que, por conseguinte, há de se considerar a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição dos referidos produtos químicos, em respeito à prevalência do critério da essencialidade para fins de conceituação de insumo para a geração do direito ao referido crédito. [...]"

- Acórdão 9303-005.674

  "INSUMOS. CRÉDITAMENTO. SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE;

  Considerando que, no caso vertente, o sujeito passivo é produtor de camarão destinado à exportação e realiza sua produção de camarão, a partir da larva do camarão, passando pela engorda, despesa e seleção, finalizando com o resfriamento e embalagem do animal adulto, devidamente apropriado para consumo, cabe considerar como itens passíveis de constituição de crédito das contribuições ao PIS/Pasep, os gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio e amônia; telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas; cloro, material de limpeza ***e higienização de instalações*** *e medicamentos.* ***Eis serem tais itens essenciais à atividade do sujeito passivo e, por conseguinte, encartarem-se no conceito de insumo****.[...]"*

Em vista do exposto, nessa parte, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto aos combustíveis (hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel), entendo que tais itens devem dar o direito ao crédito das contribuições, vez que, conforme decidido em 2ª instância, presume-se que foram efetivamente utilizados no processo produtivo.

Eis o art. 3º da Lei 10.833/03 e art. 3º da Lei 10.637/02:

"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 lubrifican****tes, 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; [...]"*

Segundo o sujeito passivo, os combustíveis são utilizados para a movimentação das máquinas e equipamentos empregados no processo de produção, como fornos, empilhadeiras, necessários à sua atividade. E que não seria crível sustentar que hexano, GLP e outros sejam utilizados em veículos para transporte de pessoas – e em automóveis, conforme trouxe o relatório da fiscalização.

Traz que:

- O hexano, por exemplo, é um produto químico fabricado a partir da destilação do petróleo, utilizado como combustível de motores e solvente na extração de óleos graxos e gordura. É utilizado como combustível em máquinas e equipamentos – solvente para a extração de óleos graxos e gordura para higienização e limpeza do estabelecimento;
- O óleo xisto consiste em combustível especial para combustão de máquinas e equipamentos, sendo utilizado como substituto do gás natural, empregado no processo produtivo;

- O GLP – gás liquefeito de petróleo- e os gases em geral são utilizados no processo industrial como combustível para máquinas e empilhadeiras;
- O diesel é empregado como fonte de combustão de máquinas, equipamentos e geradores de energia para garantir que a produção seja ininterrupta, ainda que falte energia.

Vê-se que, conforme traz o sujeito passivo, os combustíveis são utilizados para a movimentação de máquinas, equipamentos e geradores de energia, sendo essenciais em sua atividade.

Considerando o art. 4º da Lei 9.784/99, tem-se que são deveres do administrado perante a Administração, entre outros, expor os fatos, conforme a verdade.

Nesse ínterim, entendo que a decisão *a quo* deve ser mantida.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Em atenção à sessão de julgamento, considerando que a maioria dos conselheiros acolheram o entendimento pelas conclusões, cabe refletir, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015, que tal posicionamento se deu em virtude de considerarem como insumos os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto destinado à venda – adotando a tese mais restrita para o conceito de insumo, e não a tese intermediária – critério da essencialidade.

Quanto à última discussão – qual seja, sobre a aplicação das alíquotas adotadas para o crédito presumido – se seria em função dos insumos e não do produto a que a agroindústria dá saída, tem-se que essa controvérsia já se encontra pacificada por essa turma. O que, por conseguinte, antecipo meu entendimento para negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Relativamente ao tema em debate, entendo que o cálculo do crédito presumido de PIS/PASEP das agroindústrias deve ser calculado em razão dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas, e não dos insumos adquiridos.

Frise-se tal entendimento com o art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04 (Grifos meus):

> *"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3° das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010) § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*
>
> *I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei n º 11.196, de 21/11/2005);*
>
> *II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura ; e*
>
> *III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).*
>
> *§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no*

País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;"

Portanto, evidente que a aplicação da alíquota deve considerar o produto final produzido pelo sujeito passivo – produto objeto da saída.

Eis que o art. 8º da Lei 10.925/04 determina que o benefício da dedução do PIS e da Cofins decorre da produção de mercadorias de origem animal (aves e suínos de corte), classificados nos capítulos 2 a 4, 16, entre outros, da NCM, destinada à alimentação humana ou animal.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Finalizando, passo a discorrer sobre o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, especificamente à matéria admitida em Despacho, qual seja, se o sujeito passivo tem ou não direito ao crédito das contribuições sobre os gastos com indumentária.

Antecipo meu entendimento pela não concordância com o manifestado pelo Colegiado do acórdão recorrido, vez que a indumentária (vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, na atividade produtiva da empresa) é essencial para a execução da atividade da recorrente. Tanto é assim que, para a concessão da indumentária aos empregados, a empresa deve observar as exigências

contidas na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – IN 1/94, da Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho.

Cabe ainda trazer as Portarias 326/97 e 368/97, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde – descrita anteriormente.

Sendo assim, por óbvio que, sem a indumentária adequada, a empresa não restaria apta a execução de sua atividade, vez envolver produtos alimentícios.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer os recursos interpostos:

- Negando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional;
- Dando provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama