



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



**Processo nº** 10925.909149/2011-49  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-008.969 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de julho de 2020  
**Recorrente** GELNEX INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

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

**CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS. EMBALAGENS**

Os pallets e embalagens são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

**CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.**

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter à glosa referente à aquisição de pallets e, admitir o direito do contribuinte apurar os créditos da depreciação das edificações e construções conforme previsto na IN SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10925.909147/2011-50, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente e Relator

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

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão n.º 3302-008.954, de 30 de julho de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter a glosa em relação aos créditos da contribuição social não cumulativa em tela, apurados pela Recorrente a título insumos adquiridos com alíquota zero; despesas que não representam insumo (aquisição de pallets); bens do ativo imobilizado – recuperação acelerada.

Em sede recursal, Recorrente pleiteia a reversão das glosas nos seguintes termos:

- a) **Preliminar** - A Recorrente entende que está prescrita a pretensão da RFB exigir os créditos aqui discutidos; já que o processo administrativo em questão permaneceu paralisado por mais de 03 (anos), nos termos do artigo 1º, §1º da Lei n.º 9.873/99.
- b) **Mérito** - - Efeito vinculante das decisões administrativas;
  - Aquisições de bens e serviços utilizados como insumo: os pallets são insumos de produção, utilizados para proteção/acondicionamento do produto e para facilitar no transporte;
  - Insumos adquiridos com alíquota zero: a vedação prevista no artigo 3º, §2º, da Lei n.º 10.637/2002 não se aplica ao presente caso, considerando que os produtos adquiridos são tributados pelas contribuições;
  - Bens do ativo imobilizado – recuperação acelerada: as máquinas e equipamentos são utilizadas no processo produtivo da Recorrente e devem ser beneficiadas com a depreciação acelerada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 3302-008.954, de 30 de julho de 2020, paradigma desta decisão.

### I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

## II – Prejudicial de mérito

A Recorrente preliminarmente pede a aplicação do artigo 1º, §1º da Lei nº 9.873/99 que assim dispõe:

*Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.*

Ao contrário do que equivocadamente entendeu a Recorrente, referido dispositivo trata de prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, matéria essa que não é objeto dos autos.

Aqui analisa-se o direito do contribuinte ressarcir créditos do PIS/COFINS, inexistindo qualquer ato administrativo de cunho punitivo.

Além disso, a Recorrente pede a aplicação do prazo prescricional pelo fato do processo ficar parado por mais de 03 (três) anos, ou seja, pede a aplicação da prescrição intercorrente.

Quanto a isso, aplica-se o teor da Súmula CARF nº 11: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)”.

Nestes termos, afasta-se as pretensões da Recorrente.

## III - Mérito

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que

defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

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

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

#### EMENTA

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

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

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

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

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

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte,

dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

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

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

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

#### V Encaminhamentos

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

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou

serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de

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

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos

relacionados aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, seu objeto social, a saber:

**Cláusula 3ª** - A sociedade tem por objeto a exploração dos ramos de fabricação de gelatinas; industrialização de subprodutos de origem animal; indústria química; comércio, fabricação e montagem de máquinas e equipamentos para uso na indústria alimentícia e farmacêutica; prestação de serviços técnicos pertinentes às atividades anteriormente mencionadas; importação e exportação; armazenagem e distribuição de matérias-primas e gelatina; e participação em outras sociedades, na qualidade de sócia ou acionista.

### III.1 – Decisão Administrativa – Efeito Vinculante

Neste tópico, a Recorrente pleiteia seja dado o mesmo destino de outros processos julgados pela DRJ em relação a matéria envolvendo o crédito apurado de bens do ativo imobilizado.

Contudo, as decisões proferidas em outros processos administrativos, não possuem efeito vinculante, posto que carecem de eficácia normativa e não tem observância obrigatória dos órgãos julgadores, servindo, apenas, como precedente jurisprudencial.

Assim, afasta-se o pleito da Recorrente.

### III.2 – Aquisições de bens e serviços utilizados como insumos

A discussão trazida em sede recursal, cinge-se ao direito da Recorrente apurar crédito em relação aos pallets utilizados para transporte de produtos fabricados pela Recorrente, cujas razões de direito foram assim apresentadas:

*Mas, ainda que taxativa fosse, tem-se, no tocante aos **pallets** dos quais a Gelnex se beneficiou dos créditos relacionados à COFINS, que se tratam sim de insumos de produção, haja vista que integram o produto adquirido pelo cliente, e não de mera forma de proteção/acondicionamento para o transporte.*

*As fotografias juntadas com a manifestação de inconformidade demonstraram claramente que o produto, que é destinado ao consumo humano e, portanto, não poderia jamais ser transportado via granel, tem embalagem única, e é esta, exatamente, a autorizadora dos créditos apropriados pela Gelnex.*

*Como se vê, ditas embalagens nada mais são do que parte integrante do produto. E isso, importa destacar, decorre inclusive do pedido formulado pelo cliente.*

*A aquisição pelo cliente da Gelnex compreende a gelatina embalada nas condições por ele exigidas, e isso se comprova a partir dos documentos juntados com a manifestação de inconformidade (especificações dos clientes), que nada mais são do que os pedidos do cliente, estabelecendo as especificações das embalagens que quer para o produto.*

A DRJ por sua vez, manteve a glosa por entender que “os pallets (ou estrados) têm como finalidade a acomodação das caixas que contém os

*produtos produzidos em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria nas empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais. Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que os produtos já se encontram devidamente embaladas.”.*

Em relação aos Pallets entendo que a glosa deve ser revertida, considerando sua relevância à atividade exercida pela Recorrente, os quais são utilizados como forma de viabilizar o carregamento dos produtos produzidos pela contribuinte e para proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade.

Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa das despesas com pallets.

### **II.3 – Insumos com alíquota zero**

No caso em questão a glosa se deu em relação ao ácido cítrico, que conforme legislação mencionada no despacho decisório, estaria com a alíquota do PIS/PASEP e COFINS reduzida a zero.

A Recorrente entende que a vedação prevista no artigo 3º, §2º, da Lei nº 10.637/2002 não se aplica ao presente caso, considerando que os produtos adquiridos são tributados pelas contribuições e, deve ser aplicado a decisão proferida no RE 350.446-/PR (crédito de IPI) ao presente caso.

Sem razão a Recorrente.

Primeiramente, insta tecer que o artigo 3.º, § 2.º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como no caso dos autos:

*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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

Segundo, a decisão do STF citada pela Recorrente diz respeito ao IPI, ao passo que a discussão sob análise trata de PIS/COFINS, portanto, inaplicável ao caso.

Assim, mantem-se a glosa sobre os insumos adquirido com a alíquota zero.

#### **II.4 - bens do ativo imobilizado**

Nos termos da decisão, constatasse que o despacho decisório segregou a forma de apuração de crédito utilizado pela Recorrente, na medida que parte dos bens teriam direito ao gozo do benefício do uso acelerado do crédito (4 anos), outra parte teria o direito de crédito na forma tradicional (encargos de depreciação) e glosou-se créditos de bens (maquinas equipamentos) não utilizados na produção, a saber:

A contribuinte não concorda com as glosas efetuadas nos créditos apropriados pela Gelnex relativamente aos bens incorporados no ativo imobilizado da empresa. No caso em questão, a contribuinte optou pela utilização dos encargos de depreciação em 48 meses dos bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa.

Entretanto, esta opção só poderia se dar em relação a determinados ativos, conforme trechos do Despacho Decisório abaixo colacionado:

*No presente caso, a requerente optou pelo cálculo créditos de forma acelerada em 48 parcelas mensais sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda, no entanto, computou também, os valores e outros bens, embora integrantes do ativo imobilizado, não são utilizados diretamente na produção dos bens vendidos, o que defeso pela legislação de regência, consoante se conclui pelo texto da norma reguladora retro mencionada.*

*De fato, o inciso I do artigo 1º da IN SRF 457/2004 limita o uso de máquinas e demais equipamentos quando utilizados na produção das mercadorias ou serviços produzidos, o que não seria o caso de: Modem, impressora, telefone celular, painéis elétricos, microcomputadores, aparelho ar condicionado Split, Notebook, Saveiro 1.6 VW, armário escritório, poltronas, cadeiras, resfriador de AR, mesa refeitória, mesa canto, pararaíolos, refrigerador consul, forno micro-ondas, mesa granito, central PABX, mesas para refeitório, mesa de centro, poltronas, armário para escritório, arquivos de metal, office interactive, poltronas sem braço, Nobreak, televisão LG, exaustores com moto, cadeira longarina, exaustor eólico, gol produção, Split Hitachi, etc...*

*No mesmo passo, o §2º do art.1º retro citado Instrução Normativa e o inciso I, limitam o gozo do benefício do uso acelerado do crédito, apenas, aos bens, ou seja, as máquinas e equipamentos, não estando*

*incluídos, por óbvio, as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, cabendo a glosa, portanto, em relação a: construção casa da Química, Construção ETA, Construção galeria água portátil, construção prédio caldeira, subestação de energia, construção área administrativa e laboratórios, vestuário e refeitório, ETE – Estação Tratamento Efluentes, Biodigestor, Construção da extração, construção área central, construção da Portaria, construção almoxarifado e manutenção, pavimentação asfáltica acesso e rua da fábrica, construção Moinho, instalação e iluminação externa da fábrica, construção civil liming park, construção civil picador, construção caldeira, construção civil área central e tratando de ar, instalação de Moinho, bloco do digestor de alumínio, etc..*

*De vero, o inciso II do art.1º (IN SRF 457/2004), deixa claro que em relação as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, caberia o crédito da indigitas contribuições, tão somente em relação aos encargos de depreciação.*

*Nesta linha, impõe-se as glosas especificadas no Anexo I ...*

Como se verifica, a autoridade fiscal somente considerou o crédito calculado pela depreciação acelerada em relação a ativos ligados diretamente a atividades produtivas.

Quanto aos demais ativos imobilizados, entendeu que poderia utilizar os créditos calculados pela depreciação normal dos bens.

Entendo correta a ação fiscal quando separou os equipamentos e máquinas, passíveis de sofrerem a depreciação acelerada, dos demais ativos, quais sejam, as edificações em imóveis próprios e de terceiros, os quais sofreriam a depreciação normal.

Sendo assim, não merece reparos a ação fiscal.

A Recorrente em sede recursal apresentou dois argumentos. O primeiro questiona a glosa feita nas máquinas e equipamentos, posto que segundo a fiscalização não teriam correlação íntima com o processo produtivo, senão vejamos:

*Da Informação Fiscal denota-se que o Sr. Auditor Fiscal procedeu à glosa dos créditos apropriados pela Gelnex, referente aos bens incorporados no ativo imobilizado da empresa, por entender que as máquinas e equipamentos adquiridos não teriam correlação íntima com o processo produtivo.*

*De acordo com o entendimento do Sr. Auditor Fiscal, equipamentos para transporte dos produtos de uma área para outra da empresa; painéis elétricos que são necessários para o funcionamento dos equipamentos; exaustores com motor; exaustores eólicos; moinho de peles; moinho net; instalação do moinho que são equipamentos ligados diretamente ao processo-produtivo; dentre outros, não teriam relação com o processo produtivo.*

*Ora ilustres Julgadores, as máquinas e equipamentos mencionados pelo Sr. Auditor Fiscal nada mais são do que o próprio processo produtivo.*

O segundo, diz respeito as construções que a fiscalização entendeu por bem afastar o benefício do uso acelerado do crédito, admitindo, contudo, a depreciação normal dos bens, onde a Recorrente pede, caso seja afastado do direito do benefício do uso acelerado do crédito, que seja admitido apurar-se o crédito na forma normal de depreciação.

Em relação ao primeiro questionamento, constatasse que a discussão sobre os itens (máquinas e equipamentos) mencionados pela Recorrente teve o crédito glosado por inexistir comprovação da utilização desses bens na atividade produtiva.

Isto porque, tanto na fase fiscalizatória quanto na apresentação sua defesa, a Recorrente não conseguiu produzir provas para comprovar que os itens glosados tinham empregabilidade nas máquinas e equipamentos utilizados na produção de mercadorias.

Com efeito, os documentos carreados às fls.65 e ss não demonstram o emprego de tais matérias nas máquinas e equipamentos, tampouco as alegações apresentadas pela Recorrente tecem comentários no sentido de demonstrar sua efetiva utilização, razão pela qual, correta a glosa de tais bens.

Já em relação ao segundo questionamento, a Recorrente pede seja admitido o crédito apurado com base em outras decisões já proferidas nos órgãos julgadores e, que ao menos seja admitido a tomada de crédito com base no método normal de apuração.

Em relação as decisões proferidas em outros processos, já se decidiu que não há nenhuma obrigatoriedade por parte dos julgadores, posto que referidas decisões não possuem caráter normativo, podendo cada julgador formar seu livre convencimento.

Por outro lado, entendo que o pleito subsidiário feito pela Recorrente deve ser atendido, qual seja, apurar o crédito com base nos encargos de depreciação, sem o benefício do uso acelerado, considerando que a própria fiscalização já admitiu a possibilidade do contribuinte, devendo, portanto, a fiscalização realizar a apuração desse crédito pelo valor da depreciação conforme previsto na IN 457, de 18 de outubro de 2004.

## **VI – Conclusão**

Diante do exposto, conheço de parte do recurso e, na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa e, admitir o direito do contribuinte apurar o crédito dos bens que tiveram o benefício da aceleração afastado, pelo valor da depreciação conforme previsto na IN 457, de 18 de outubro de 2004.

É como voto.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente à aquisição de pallets e, admitir o direito do contribuinte apurar os créditos da depreciação das edificações e construções conforme previsto na IN SRF n.º 457, de 18 de outubro de 2004.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho