



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11020.001796/2010-86  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-001.639 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2013  
**Matéria** PIS/PASEP-RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. CUSTO DE PRODUÇÃO. DESPESAS DE VENDA. EXIGÊNCIAS REGULATÓRIAS INDISPENSÁVEIS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA.

O conceito de insumo, ressalvadas as exceções expressamente previstas na Lei nº 10.833/2003, abrange o custo de produção (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto n. 3.000/1999, arts. 290 e 291) e as despesas de venda do produto industrializado, quando incorridas para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. AQUISIÇÃO DE “PALLETS” DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO “STRETCH”. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO.

Não cabe, à luz das disposições da Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, restringir o direito ao crédito às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização. No segmento de laticínios, a paletização - que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “stretch” - não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial. Decorre ainda de normas de controle sanitário na área de alimentos (Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997), que exigem o acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1). Tratando-se, assim, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias, deve ser reconhecido o direito ao crédito.

RECEITAS DECORRENTES DA VENDA DE PRODUTOS SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL.

O critério de rateio proporcional, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, II, da Lei nº 10.883/2003, deve considerar a totalidade da receita bruta auferida no mês, e não apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, reconhecendo o direito ao crédito relativo às aquisições de “pallets” de madeira, plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch”, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, José Fernandes do Nascimento, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Fez sustentação oral o Dr. Fábio Pallaretti Calcini, OAB/SP nº 197.072.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Recorrente, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009*

*Ementa: CONCEITO DE INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. O conceito de insumo abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação ou que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE. PERCENTUAIS DE RECEITAS DE VENDAS DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS NO MERCADO INTERNO. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA TOTAL. O crédito ressarcível oriundo de*

*custos, despesas e encargos comuns, quando determinado pelo método da proporcionalidade, será obtido aplicando-se a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total da empresa.*

#### *Manifestação de Inconformidade Improcedente*

#### *Direito Creditório Não Reconhecido*

A manifestação de inconformidade foi apresentada em face de despacho decisório proferido em pedido de ressarcimento de saldo credor acumulado de PIS/Pasep. A DRJ não reconheceu o direito ao crédito relativo às aquisições de “pallets” de madeira, plástico de coberto e filme plástico transparente do tipo “stretch”, materiais estes utilizados no acondicionamento do produto industrializado pela Recorrente. Isso porque, de acordo com o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), o creditamento seria restrito às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, sem compreender os materiais de acondicionamento, utilizados exclusivamente para fins de transporte das mercadorias. Entendeu-se ainda que o interessado não teria juntado qualquer prova de que os referidos materiais seriam vendidos com o produto final; e que, ademais, a apuração do crédito relativo a custos, despesas e encargos comuns deveria ser determinada a partir da receita bruta total da empresa, e não apenas sobre a receita da venda de produtos lácteos.

O Recorrente, nas razões de fls. 253-279, sustenta que a confrontação entre os créditos da unidade de laticínios com a totalidade dos ingressos da cooperativa, realizada pela autoridade fiscal, seria contrária ao disposto no art. 15, III, da Lei nº 9.779/1999, o que implicaria a nulidade do auto de infração. Alega que a própria Fiscalização teria validado o critério de confrontação da totalidade dos créditos dos estabelecimentos do sujeito passivo, por meio do processo administrativo nº 13016.000165/2007-39. E que essa orientação seria vinculante, por força do disposto no arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional. Aduz que o conceito de insumos seria mais amplo que o adotado pela decisão recorrida, compreendendo todos os custos, despesas e dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica, visando à obtenção de receita. O direito ao crédito também seria decorrente da natureza dos produtos fabricados (do gênero alimentício), sujeitos à exigências e imposições de outros órgão públicos para o exercício da atividade econômica, em especial a Resolução nº 10/1984, do Ministério da Agricultura, Portaria SVS/MS nº 326/1997 e Resolução Anvisa nº 275/2002.

É o relatório.

## **Voto**

### **Conselheiro Solon Sehn**

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 15/12/2011 (fls. 249), ao passo que o recurso foi protocolizado, por meio postal, em 29/12/2011 (fls. 315), portanto, dentro do prazo legal (cf. ADN nº 19/1997, item “a”<sup>1</sup>). A matéria em debate, por sua vez, está inserida na

<sup>1</sup> “a) será considerada como data da entrega, no exame da tempestividade do pedido, a data da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, devendo ser igualmente indicados neste último, nessa hipótese, o destinatário da remessa e o número de protocolo referente ao processo, caso existente;”

competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

## I- DA PRELIMINAR DE NULIDADE

O Recorrente alega preliminarmente a nulidade do auto de infração em razão da não observância dos critérios de rateio dos créditos. Trata-se, porém, de preliminar que se confunde com o mérito e deve ser apreciada em conjunto com este.

## II- DO DIREITO AO CRÉDITO DE EMBALAGENS

A amplitude do conceito de insumos, para efeitos de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, vem sendo fonte de inúmeras controvérsias no âmbito do Carf, desde os primeiros julgados do então Segundo Conselho de Contribuintes (acórdãos nº 203-12.469 e nº 203-12.741, da 3ª C.). Dentre as decisões que versaram sobre a matéria, destacam-se, mais recentemente, os acórdãos nº 9303-01.036 (Rel. Henrique Pinheiro Torres), nº 930301.740 (Rel. Nanci Gama), da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e, da Terceira Seção, os acórdãos nº 3202-00.226 (Rel. Gilberto de Castro Moreira Junior), 2ª C./2ª TO; nº 310101.109, 1ª C./1ª TO (Rel. Tarásio Campelo Borges); nº 310201.148, 1ª C./2ª TO (Rel. Luis Marcelo Guerra de Castro); nº 3201000.959, 2ª C./1ª TO (Rel. Daniel Mariz Gudiño); nº 3202000.411, 2ª C./2ª TO; nº 3302-001.781, 3ª C./2ª TO (Rel. Desig. Fabiola Cassiano Keramidas); nº 340101.715, 4ª C. /1ª TO (Rel. Odassi Guerzoni Filho); nº 3402001.661, 4ª C./2ª TO (Rel. Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça); nº 3403001.766, 4ª C./3ª TO (Rel. Antonio Carlos Atulim).

A partir do exame dos julgados em referência, identificam-se três correntes, consoante síntese encontrada em declaração de voto da eminente Conselheira Susy Gomes Hoffmann (cf. acórdão nº 930301.740):

[...] em rápida síntese podemos verificar três correntes de entendimento sobre o tema:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI. Nesta esteira cito o Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho), que tem a seguinte ementa: *O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.*

b) O termo "insumo" indicado na legislação do PIS e da COFINS deve seguir a legislação do IRPJ e neste caso cito o Acórdão nº 3202-00.226 da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior) que trouxe em parte da sua ementa o seguinte texto: *O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Neste caso os insumos referiam-se*

serviços efetuados sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica, crédito sobre estoques de abertura existentes no momento do ingresso no sistema não cumulativo; e, a atividade da empresa era no setor de fabricação de móveis.

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

A primeira exegese - que equipara o conceito de insumo ao da legislação do IPI, restringindo-o nos moldes da IN SRF nº 404/2004 - já se encontra superada entre as Turmas da Terceira Seção de Julgamento. A segunda, por sua vez, foi afastada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, no acórdão nº 930301.740, entendeu ser inviável a equiparação de insumo a todo e qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa. Atualmente, a tendência é o acolhimento da interpretação que, sem se restringir às legislações do IPI e do Irpj, busca a construção do conceito de insumo a partir de critérios próprios do PIS/Pasep e da Cofins. *Insumo*, nessa linha, abrangeria o custo de produção e, dependendo das particularidades do caso concreto, despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

Entende-se, assim, que o conceito de insumo, ressalvadas as exceções da Lei nº 10.833/2003, compreende o custo de produção, previsto de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto n. 3.000/1999, arts. 290 e 291)<sup>2</sup>. Essa conclusão, segundo ressalta Ricardo Mariz de Oliveira, decorre do art. 12, § 1º, que trata do crédito relativo ao estoque de abertura dos bens previstos nos incisos I e II do art. 3º, por ocasião da data do início da vigência do regime não cumulativo:

“Outro elemento subsidiário está no art. 11 da Lei n. 10.637 e art. 12 da Lei 10.833, que outorgam o direito a um ‘crédito’ de PIS e outro de COFINS sobre os estoques de abertura quando da introdução dos respectivos regimes de ‘não cumulatividade’, dizendo que os mesmos devem ser calculados sobre o ‘valor do estoque’.

Ora, no valor do estoque de produtos acabados estão inseridos todos os custos diretos e indiretos de produção, e não apenas os valores das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e de outros bens que sofram alteração, de modo que não haveria nenhuma razão sistemática para os ‘créditos’ relativos a insumos adquiridos após a entrada em vigor do sistema ‘não cumulativo’ serem considerados apenas sobre aqueles três tipos de componentes da produção ou outros bens que sofram qualquer alteração”<sup>3</sup>.

O mesmo também foi sustentado por Natanael Martins:

“[...] o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que

<sup>2</sup> SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 315 e ss.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 247-48.

necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, ‘bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços’, na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda<sup>4</sup>.

Feito esse registro, ingressando no exame do caso concreto, verifica-se que a DRJ, consoante já destacado, não reconheceu o direito ao crédito relativo às aquisições de “pallets” de madeira, plástico de coberto e filme plástico transparente do tipo “stretch”, assentado nos seguintes fundamentos:

“[...]”

Considerando a definição do vocábulo ‘insumo’ nas instruções normativas supramencionadas [Instruções Normativas nº 247/2002e nº 404/2004] e, de interesse no contexto tratado no presente processo, deve-se concluir que são citados 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.

Observe-se que a abrangência da definição ‘insumo’ remete à produção ou fabricação do produto, dessa forma o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, direta e efetivamente, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Tendo em vista que a utilização desses créditos resultará em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, cumpre observar o princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Assim, há que se interpretar restritivamente a legislação referente à nova sistemática.

A dúvida suscitada reside especificamente se os valores indicados pelo interessado, relativos aos gastos com material utilizado no acondicionamento para transporte podem ser considerados insumos. O relatório fiscal menciona claramente que a glosa foi efetuada sobre as aquisições de bens considerados fora do conceito de insumos, o que se deu em relação às despesas com embalagens que se destinavam ao transporte dos produtos elaborados, no caso: pallets de madeira, plástico de cobertura e filme plástico transparente ‘stretch’. Neste ponto, é importante tecer alguns comentários acerca da diferenciação entre as embalagens que condicionam diretamente aos produtos e a eles se incorporam, e aquelas utilizadas apenas para o seu transporte.

Embora aqui a discussão verse sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, busca-se na legislação do IPI (Decreto n. 4.544/2002 - RIPI), conforme o próprio interessado mencionou em sua manifestação, a distinção entre os dois tipos de embalagem:

[...]”

<sup>4</sup> MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*.

Resta evidente, portanto, a distinção existente entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, por se constituírem em insumos, na acepção da legislação.

Pode-se, assim, dizer que a embalagem de apresentação é aquela com a qual o produto se apresenta ao usuário no ponto de venda, ou seja, é a embalagem tida como elemento importante na decisão de compra do produto que estará junto com outros nas prateleiras.

Tem-se, portanto, que o direito ao creditamento abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

Assim, considerando o relatório fiscal elaborado pela unidade jurisdicionante e as próprias ponderações da interessada em sua manifestação de inconformidade, quando juntou fotografias para demonstrar os materiais cujas aquisições tiveram os respectivos créditos glosados, fica claro que os pretendidos créditos se referem a despesas com materiais de acondicionamento utilizados exclusivamente para o transporte das mercadorias. Deve-se ressaltar, a partir da observação das próprias fotografias anexadas pelo contribuinte, que seu produto é também acondicionado em outras embalagens que são de fato incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, com põe sua apresentação final e acabamento para utilização pelo consumidor, como é o caso das caixas menores de papelão para acondicionamento em lotes de 12 unidades e das embalagens do tipo 'tetrapack', cujas aquisições corretamente não foram glosadas, gerando o respectivo direito ao crédito.

Importante, também, frisar que o interessado não juntou qualquer documentação no sentido de apontar que os referidos materiais de acondicionamento, cujas aquisições foram glosadas, possam ter sido vendidos juntamente com seu produto ao consumidor final. Pelo contrário, em face das evidências de que tais materiais de acondicionamento sequer integram os produtos na forma em que estes se apresentam ao consumidor final no ponto de venda, não resta outra alternativa senão considerá-los como utilizados exclusivamente no transporte dos produtos industrializados.”

A decisão recorrida, como se vê, foi além do conceito de insumo restrito de insumo das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Aplicando diretamente as disposições do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), restringiu o direito ao crédito apenas às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização.

Trata-se, porém, de interpretação que não tem respaldo na legislação, à medida que a IN SRF nº 244/2004 não opera com a distinção adotada pela decisão recorrida:

*Art. 66. [...]*

*§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) 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;*

Por outro lado, no presente caso, verifica-se que a paletização - que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “stretch” - não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem no estabelecimento industrial. Isso porque, devido ao tamanho reduzido das embalagens individuais, não há como estocar o produto na fábrica sem a sua paletização. Do contrário, haveria o desmoronamento das pilhas de armazenagem.

Ademais, a paletização, além de indispensável à estocagem e ao transporte da mercadoria, constitui exigência de normas de controle sanitário na área de alimentos.

Com efeito, de acordo com a Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326, de 30 de julho de 1997, que aprova o Regulamento Técnico; “Condições Higiênicos-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos”:

*“5.3.10- Os insumos, matérias-primas e produtos terminados devem estar **localizados sobre estrados** e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.”*

*“8.8 – Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:*

*8.8.1 – As matéria-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.” (g.n.)*

A paletização, portanto, atende exigência de acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação do produto e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1), nos termos previstos na Portaria SVS/MS nº 326/1997.

Trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias.

Foi demonstrado ainda que o “pallet” têm natureza “oneway” (sem retorno), o que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado.

O Recorrente, portanto, mesmo considerando os critérios da IN SRF nº 244/2004 e ao conceito de insumo adotado pela jurisprudência do CARF, tem direito ao crédito relativo às aquisições de “pallets” de madeira não retornáveis (“one way”), plástico de coberto e filme plástico transparente do tipo “stretch”.

Por fim, afastada a interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, descabe a exigência de prova da venda dos materiais de acondicionamento com o produto ao consumidor final.

### III - DOS CRITÉRIOS DE RATEIO

Em relação as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à alíquota zero, o Recorrente - por não apresentar um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração - optou pela aplicação do critério do rateio proporcional, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, II, da Lei nº 10.883/2003:

*“Art. 3º [...]*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

Foram consideradas, porém, apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, o que, de acordo com o sujeito passivo, teria sido validado no âmbito do processo administrativo nº 13016.000165/2007-39. Referida orientação, ainda segundo o interessado, seria vinculante para a Administração Fazendária, por força do disposto no arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional.

Todavia, em que pese as razões aduzidas pelo Recorrente, entende-se que, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, II, da Lei nº 10.883/2003, acima transcrito, o rateio proporcional deve considerar a totalidade da receita bruta auferida no mês.

Deve ser mantida, assim, o critério do despacho decisório, acolhido pela decisão recorrida, nos termos seguintes:

*O disposto nos incisos II, dos §§ 8, acima transcritos, é bem claro ao determinar que a relação percentual aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns. Ao estabelecerem o método de rateio proporcional, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 definem que a relação proporcional deve ser aquela observada entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta **total**, auferidas em cada mês. A expressão "receita bruta total" utilizada não comporta a interpretação restritiva*

*pretendida pelo interessado no sentido de reduzir o conceito do termo empregado, para incluir apenas as receitas decorrentes de vendas de produtos lácteos. Caso o legislador, em algum momento, pretendesse se referir somente à parcela das receitas decorrentes da atividade principal da empresa.*

O processo administrativo nº 13016.000165/2007-39, por sua vez, como se depreende da passagem transcrita na petição recursal, limitou-se a reproduzir o mesmo critério da legislação, isto é, não autorizou, com a devida vênia, o cálculo por estabelecimento:

*“[...] os custos e encargos comuns devem ser rateados consoante contabilidade de custos integrada e coordenada com a contabilidade ou – s.m.j., por analogia, conforme art. 108 do CTN, com o § 8º do art. 3º das leis 10.637 e 10.833 – segundo a proporção das receitas brutas da venda de produtos de alíquota zero comparadas às receitas de produtos tributados a alíquotas positivas. Destarte, no item 2 da intimação fiscal nº 07, intimados a contribuinte a efetuar o rateio segundo um desses dois critérios.” (documentos em anexo, os grifos são nossos).”*

Vota-se, assim, pelo conhecimento e provimento parcial do recurso, reconhecendo o direito ao crédito relativo às aquisições de “pallets” de madeira, plástico de coberto e filme plástico transparente do tipo “stretch”.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator