



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 11080.000174/2004-88                     |
| <b>Recurso nº</b>  | Especial do Procurador e do Contribuinte |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>9303-007.878 – 3ª Turma</b>           |
| <b>Sessão de</b>   | 23 de janeiro de 2019                    |
| <b>Matéria</b>     | PIS - Incidência e Créditos              |
| <b>Recorrentes</b> | FAZENDA NACIONAL<br>ELEVA ALIMENTOS S/A  |

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

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme jurisprudência pacífica do STJ (o que, inclusive, levou a Fazenda Nacional a não litigar mais sobre o assunto - Ato Declaratório PGFN nº 4/2017), as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, são, para fins fiscais, a teor do art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, equiparadas à exportação, não estando sujeitas, portanto, à incidência da contribuições sociais (art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal).

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS, NÃO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS (OPERACIONALIZADOS NO MOMENTO DA COBRANÇA), PARA FIDELIDADE DOS ADQUIRENTES E CUSTEIO DE ATIVIDADES DE INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição os descontos comerciais não constantes das Notas Fiscais (levados a efeito no momento da cobrança), pré-acordados em negociações com os clientes (em regra, grandes varejistas), para obter a sua fidelidade e promover o custeio de atividades (contraprestacionais ou não) de interesse comum.

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da

---

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

**MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, VEÍCULOS, GERADORES. DIREITO A CRÉDITO.**

Geram direito a crédito os custos/despesas com serviços de manutenção de máquinas, veículos e geradores (ativo imobilizado do parque industrial).

**TRATAMENTO DE ESGOTO INDUSTRIAL. CONTROLES DE PRAGAS. DEDETIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.**

Geram direito a crédito os custos/despesas com tratamento de esgoto industrial e com o controle de pragas, inclusive dedetização de instalações agroindustriais.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.**

Para que seja conhecido o Recurso Especial, imprescindível é a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de Acórdão paradigma em que, na mesma situação fática, sobrevieram soluções jurídicas distintas, nos termos do art. 67 do RICARF.

**CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. PEÇAS, MÁQUINAS E MATERIAL DE TRANSPORTE REUTILIZÁVEL. ATIVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO/BENEFICIÁRIO. PRÓPRIO CONTRIBUINTE. MERCADORIA NÃO IDENTIFICADA. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS DE PINTURA, DE GRÁFICA E DE CÓPIAS. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO DENEGATÓRIA.**

Consideram-se definitiva as glosas dos créditos, na esfera administrativa, das matérias não expressamente contestadas no Recurso Especial.

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. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator) e Jorge Olmiro Lock Freire, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o seu direito de aproveitar créditos sobre os custos/despesas incorridos com (i) manutenção de máquinas, veículos e geradores (ativo imobilizado); e, (ii) tratamento de esgoto industrial, controles de pragas e dedetização, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

(assinado digitalmente)  
Andrade Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 952 a 964) e pelo contribuinte (fls. 1.054 a 1.077), contra o Acórdão 3301-00.425, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 889 a 910).

Inicialmente a, A PGFN havia oposto Embargos de Declaração (fls. 917 a 920), que foram acolhidos (fls. 943 a 945), sendo que, no seu julgamento (fls. 946 a 950), a ementa e o dispositivo foram alterados, ficando da seguinte forma:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Não há prejuízo à defesa quando as razões de decidir o direito creditório e a homologação das compensações no Despacho Decisório encontram-se em Relatório de Atividade Fiscal único, do qual a interessada teve ciência com a antecedência devida.*

*ISENÇÃO. RECEITAS. ZONA FRANCA DE MANAUS*

*As receitas decorrentes de vendas mercadorias e serviços e/ ou de serviços para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus para consumo e/ ou industrialização, realizadas a partir de 22 de dezembro de 2000, estão isentas da contribuição para o PIS.*

*INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.*

*O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normatizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na*

---

*prestaçāo do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

**AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.*

**FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

*Gera direito a créditos do PIS não cumulativo o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.*

**ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE**

*São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.*

*(...)*

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de o contribuinte: i) excluir da base de cálculo do PIS não cumulativo as receitas de vendas efetuadas para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; e, ii) aproveitar créditos desta contribuição sobre os custos/despesas incorridos com: serviços de fretes, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sobre transferências de matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves e suínos) e as filiais do contribuinte, os quais compõe o custo de produção do produto final, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, o que não se confunde com atividades de transporte do produto acabado entre estabelecimentos ... Já em relação exclusão dos descontos da base de cálculo da contribuição, o improviso foi pelo voto de qualidade ...*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 966 a 971), a PGFN ataca somente a isenção das vendas para a Zona Franca de Manaus, defendendo que “*O disposto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 não é hábil a permitir a concessão do referido benefício com base no inciso II do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001*”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1.042 a 1.051).

Em seu Recurso Especial, ao qual também foi dado seguimento (fls. 1.210 a 1.214), o contribuinte defende que: **(i)** não pode haver a incidência da contribuição sobre bonificações concedidas a clientes, na forma de descontos previamente acordados em contratos (que entende seriam incondicionais, ainda que não constantes das Notas Fiscais), por não serem estes valores efetivamente auferidos, de forma a integrar o seu patrimônio, e **(ii)** que deve ser adotado, para fins de creditamento, um conceito mais amplo de insumos, segundo o qual o bem ou serviço deve ser utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, seja indispensável a estas atividades e esteja relacionado ao objeto social da empresa, afastando assim o conceito restritivo da legislação do IPI.

No que tange aos créditos, concretamente, trata de a) peças, máquinas e material de transporte reutilizável; b) notas fiscais em que o contribuinte foi o emissor e adquirente ao mesmo tempo e/ou não havia identificação da mercadoria; c) serviços de manutenção do ativo imobilizado (máquinas, veículos, geradores, pinturas, etc.); d) serviços de pessoas físicas; e e) de tratamento de esgoto industrial, de gráfica, de cópias, de controle de pragas, de dedetização, etc.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1.216 a 1.232).

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional**.

No **mérito**, discute-se a incidência da contribuição sobre as vendas para a Zona Franca de Manaus.

Seguindo, em especial, a Jurisprudência do STJ, está pacificado nesta Turma o entendimento de que não haveria a incidência da contribuição nestas saídas, pois equiparadas a exportações para o exterior e, portanto, imunes, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Isto está bem retratado em recente Acórdão (nº 9303-006.356, de 22/02/2018), tendo como relatora a Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que, apesar de tratar do Crédito Presumido do IPI, da Lei 9.363/96, amolda-se perfeitamente ao caso concreto:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITAS AUFERIDAS NAS  
VENDAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS.  
EQUIPARAÇÃO ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.*

*É de se equiparar as receitas auferidas nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus ZFM às receitas de exportação para a constituição do crédito presumido de IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96.*

*Cabe recordar que a discussão quanto à equiparação das referidas receitas se encontra pacificada pelo Ato Declaratório PGFN 4/17.*

Da mesma forma que no Voto Condutor, transcrevo o citado Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16/11/2017:

*O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1743/2016 desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 14 de novembro de 2016, DECLARA que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:*

*“nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade”*

**JURISPRUDÊNCIA:** ADI 2.348-9/DF, RE 539.590/PR e AgRg no RE 494.910/SC; AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM, AgRg no Ag 1.292.410/AM, REsp 1.084.380/RS, REsp 982.666/SP, REsp 817777/RS e EDcl no REsp 831.426/RS.

Colaciono ainda a Ementa do primeiro Acórdão do STJ utilizado como referencial pela PGFN:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. PIS. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DOS REFERIDOS TRIBUTOS. OPERAÇÃO DE VENDA REALIZADA POR EMPRESA SEDIADA NA PRÓPRIA ZONA FRANCA À EMPRESA SITUADA NA MESMA LOCALIDADE. PARTICULARIDADE QUE NÃO DESCONFIGURA A INEXIGIBILIDADE DAS EXAÇÕES. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.**

*I. Trata-se de Agravo interno interposto em 05/07/2016, contra decisão monocrática publicada em 30/06/2016.*

*II. Na forma da jurisprudência, "As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais" (STJ, REsp 1.276.540/AM, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/03/2012). Em igual sentido: AgInt no AREsp 874.887/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/08/2016.*

*III. Agravo interno improvido.*

*(AgInt no AREsp 944.269/AM, Rel. Min. Assusete Magalhães DJe 07/10/206)*

Voto, assim, por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No que se refere ao primeiro tema trazido no Recurso Especial do **contribuinte**, também preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, dele conheço.

No **mérito**, versa esta primeira discussão sobre a exclusão ou não da base de cálculo da contribuição dos mais que conhecidos descontos "comerciais" concedidos pelos fornecedores, previa e formalmente acordados com seus clientes (o próprio recorrente fala em "*previstos em contratos*" – fls. 1.069), mas não constantes das Notas Fiscais, sendo operacionalizados no momento da cobrança.

Exemplo: Um produto é vendido a um grande varejista por R\$ 10.000,00, constando da Nota Fiscal este mesmo valor – portanto, integral, com prazo de pagamento de 30 dias. Em razão de um acordo prévio (formalizado em contrato) que prevê um desconto de 15 % em todas as operações, o cliente, no vencimento, somente paga R\$ 8.500,00.

Quer o contribuinte que os R\$ 1.500,00 sejam excluídos da base de cálculo da contribuição.

Vejamos o que sempre previu a Lei nº 10.637/2002 a respeito:

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica ... (Redação original)*

*(...)*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

(...)

**V - referentes a:**

**a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;**

Estes descontos não constam das Notas Fiscais, exigência primeira no caso de serem incondicionais.

E, de fato, não se enquadram nesta categoria.

Utilizei-me de um exemplo da compra por um grande varejista não por acaso. Tratam-se dos mais que conhecidos (pelo lado dos compradores, objeto de diversos julgamentos nesta Corte) descontos comerciais, decorrentes da prática chamada de “pedágio” ou “rapel”, que representa quase que uma exigência dos varejistas de porte (em sua maioria, supermercados) para que passem a colocar uma indústria no rol dos seus fornecedores habituais.

Não são estes descontos nem incondicionais (pois, como já dito, não constam da Nota Fiscal), nem rigorosamente condicionais, pois nem sempre dependem de um evento futuro e incerto – como um pagamento antes do vencimento, por exemplo, ou uma contraprestação claramente definida e proporcionalmente quantificada.

É uma categoria toda especial, na qual o fornecedor se compromete (contratualmente) a sempre receber um valor menor, sendo dado este desconto em troca de fidelidade, inserção dos seus produtos em propagandas, exposição em locais (“gôndolas”) privilegiados, ..., mas não só em troca de contraprestações: também para financiar, direta ou indiretamente, as atividades operacionais dos fornecedores, como inauguração de novas lojas, não exigência da troca/indenização por defeitos/danos nas mercadorias, e até mesmo reuniões da diretoria.

Não cabe, no entanto, aqui entrar em maiores detalhes, pois não estamos a julgar se estes valores são receita tributável do cliente, mas sim do fornecedor e, à vista destas considerações, voto por negar provimento ao Recurso Especial do contribuinte, neste ponto.

Quanto ao segundo ponto levantado pelo **contribuinte** em seu Recurso Especial (direito a créditos da não-cumulatividade), foi apresentado como paradigma o Acórdão nº 3401-002.860, cuja ementa assim dispõe:

**CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.**

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

---

*Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer apenas o direito de crédito sobre o Gás AGA, Nitrogênio, Gás Hélio e GLP, e estrados de madeira utilizados na embalagem dos produtos finais. Vencidos os Conselheiros ... que o reconheciam também com relação aos estrados de metal ativáveis.*

No entanto, esse Acórdão não serve para comprovar as suscitadas divergências em relação à decisão recorrida. Ele não tratou de glosas de créditos sobre custos/despesas iguais e/ou semelhantes àqueles cujas glosas foram mantidas pela Turma *a quo*.

De fato, no paradigma, em Processo da empresa GALVASUD S.A., cuja atividade econômica é siderurgia/metalurgia, ou seja, fabricação e tratamento de aços e ferros fundidos, foi reconhecido o direito de se aproveitar créditos sobre insumos utilizados na fabricação ou produção dos produtos fabricados/vendidos por ela. Como visto, foi reconhecido o direito de se aproveitar créditos sobre os custos com "Gás AGA, Nitrogênio, Gás Hélio e GLP, e estrados de madeira utilizados na embalagem dos produtos finais". Com exceção dos estrados de madeira, cujas despesas se enquadram como de vendas, os demais custos são de insumos utilizados na fabricação/produção dos produtos vendidos.

Na decisão recorrida, conforme já demonstrado, foi mantida a glosa dos créditos sobre os custos/despesas com aquisições de: a) peças, máquinas e material de transporte reutilizável; b) notas fiscais em que o contribuinte foi o emissor e adquirente ao mesmo tempo e/ou não havia identificação da mercadoria; c) serviços de manutenção do ativo imobilizado (máquinas, veículos, geradores, pinturas, etc.); d) serviços de pessoas físicas; e e) de tratamento de esgoto industrial, de gráfica, de cópias, de controle de pragas, de dedetização, etc.

No entanto, conforme demonstrado e provam a ementa e a conclusão do Acórdão paradigmático apresentado, ele não tratou de glosas de créditos sobre custos/despesas com bens e serviços iguais ou sequer semelhantes ou correspondentes aos discutidos neste Processo, nesta fase recursal.

Os insumos em discussão, neste Processo, são de uma indústria de produção de alimentos; já o paradigma apresentado, como dito, é de uma indústria de siderurgia/metalurgia. Bens e serviços que, para a indústria de siderurgia/metalurgia seriam considerados insumos – inclusive no conceito “ampliado” – não o seriam para indústria de alimentos de origem animal e vegetal. Assim, é imprescindível a identificação dos bens e serviços cujos custos/despesas geram créditos ou não.

E no presente caso, também conforme já demonstrado, a fundamentação para as glosas dos créditos não foi apenas o fato de o bem ou serviço não constituir insumo do processo produtivo do contribuinte. Foram utilizadas outras que, inclusive, não foram contestadas pelo contribuinte.

A fundamentação para a glosa dos créditos sobre o item "a" foi o fato de se tratarem de gastos com investimentos com bens destinados ao ativo imobilizado, e não pelo fato de não se constituírem em insumos; a glosa do item "b" foi em razão de as Notas Fiscais terem sido emitidas pelo próprio contribuinte, a seu favor, e por falta de identificação da

mercadoria adquirida na respectiva Nota Fiscal; para as glosas dos itens "c" e "e", embora, o fundamento tenha sido o entendimento de que não são insumos, o paradigma não tratou de manutenção de ativo imobilizado nem de serviços de tratamento de esgoto industrial, de gráfica, de cópias, de controle de pragas, de dedetização, etc., conforme se verifica de sua ementa e do Voto Condutor do respectivo Acórdão que foi consultado no *site* do CARF na Internet; e, finalmente, para o item "d", as aquisições de pessoas físicas não geram créditos por expressa disposição legal.

Portanto, demonstrado e provado que o paradigma apresentado não serve para comprovar a divergência, com relação às glosas mantidas pela Turma *a quo*, por força do disposto no art. 67 do RICARF, o Recurso Especial do contribuinte não deve ser conhecido.

Assim, não conheço do Recurso Especial do contribuinte, neste segundo ponto (créditos da não-cumulatividade).

Caso conhecido, no **mérito**, conforme se depreende dos argumentos às fls. 1.063, o contribuinte requereu a reforma do Acórdão recorrido a fim de que se reverta a glosa dos valores dos créditos sobre os custos/despesas com aquisições de: a) peças, máquinas e material de transporte reutilizável; b) Notas Fiscais em que o contribuinte foi o emissor e adquirente ao mesmo tempo e por falta de identificação da mercadoria na respectiva Nota Fiscal; c) serviços de manutenção do ativo imobilizado (máquinas, veículos, geradores, pinturas, etc.); d) serviços de pessoas físicas; e e) de tratamento de esgoto industrial, de gráfica, de cópias, de controle de pragas, de dedetização, etc.

No Recurso Especial, o contribuinte não impugnou os fundamentos utilizados pelas autoridades julgadoras para manter as glosas dos créditos, efetuadas pela Fiscalização, sobre os custos/despesas citados e discriminados no parágrafo anterior, item (ii), subitens "a" a "e", limitando-se a expender extenso arrazoado sobre o conceito de insumos e a não-cumulatividade da contribuição, nos termos da Lei nº 10.637/2002, citando e transcrevendo entendimento de diversos juristas a respeito, concluindo que o conceito a ser adotado não é o do IPI, mas um mais abrangente que contemple todos os custos e despesas necessários à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Ao final, alegou que as glosas dos créditos efetuada pela Fiscalização sobre os referidos custos/despesas, mantidas no acórdão recorrido "*devem, na verdade, ser reconhecidos como legítimos, na medida em que utilizados na atividade produtiva da Recorrente, ainda que não tenham sido consumidos diretamente ou se integrado ao produto final*". Prosseguiu afirmando "*veja por exemplo, o caso dos serviços de tratamento de esgotos industriais, de controle de pragas e de dedetização, destacar, em acréscimo, que os serviços de dedetização (limpeza), os quais são imprescindíveis para a atividade da Recorrente, na medida em que viabilizam o atendimento dos elevados níveis de higiene requeridos para a indústria alimentícia*". Não apresentou quaisquer argumentos e fundamentos para a reversão da glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização e mantida no Acórdão recorrido.

Assim, com relação às glosas dos créditos, mantida pela Turma *a quo* sobre os custos/despesas incorridos com: a) aquisição de peças, máquinas e material de transporte reutilizável, glosados sob o fundamento de que se trata de bens destinados ao ativo imobilizado; b) Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte e tendo como beneficiário ele próprio e/ ou por não ter sido identificadas as mercadorias, glosados sob o fundamento de que o contribuinte não tem direito ao crédito sobre Nota Fiscal emitida por ele próprio nem sobre notas fiscais cujas mercadorias não identificadas; c) serviços prestados por pessoas físicas,

glosados sob o fundamento de expressa vedação legal; e, d) serviços de pintura, de gráfica e de cópias, glosados sob o fundamento de que não constituem insumos, as glosas tornaram-se definitivas, na esfera administrativa, por falta de impugnação expressa no recurso especial em discussão.

A fase litigiosa do procedimento se instaura com a interposição da impugnação, quando aquela matéria deveria ter sido contestada, conforme estabelece o Decreto nº 70.235/72:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:

*“... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:*

*i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;*

*ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;*

*iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade”*

A cada uma das situações acima correspondem, respectivamente, os três tipos de preclusão: a temporal, a lógica e a consumativa.

No presente caso, ocorreu a preclusão temporal consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar daquelas matérias, quando interpôs o Recurso Especial. Ultrapassada aquela etapa, a decisão sobre as glosas não impugnadas expressamente tornou-se definitiva, nesta esfera administrativa.

Remanesce, todavia, o litígio em relação às glosas dos créditos sobre os custos/despesas incorridos com os serviços de: a) manutenção de máquinas, veículos e geradores (ativo imobilizado); e b) tratamento de esgoto industrial, controle de pragas, inclusive, dedetização do parque industrial.

A Lei nº 10.637/2002 assim dispunha, no período objeto do PER/DOMP em discussão:

*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;**

**III - (VETADO)**

**IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;**

**V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;**

**VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;**

**VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;**

**VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;**

**IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.**

(...).

Em uma interpretação restritiva destes dispositivos legais, apenas os custos incorridos com os insumos (materias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) utilizados diretamente no processo de produção/fabricação dos bens ou produtos vendidos (inciso II) e as despesas expressamente elencadas nos incisos IV a IX geram créditos.

No entanto, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não seja possível, à vista da legislação posta, se chegar a um grau de determinação “cartesiano” – nas mais recentes decisões do STJ (mais especificamente no REsp nº 1.221.170/PR), que levaram inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, sendo que transcrevo a ementa deste, que adoto como razão de decidir:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO**

*ESTABELECIDA 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

No presente caso, o contribuinte tem como objeto, dentre outros, a produção e a comercialização de produtos alimentícios de origem vegetal e animal, e, por força de lei, tem que cumprir normas rígidas de higienização do parque industrial – inclusive, em relação ao meio ambiente, quanto ao destino e o tratamento dos efluentes industriais. Já as despesas com manutenção das máquinas e equipamentos do parque industrial (ativo imobilizado) são necessárias as suas atividades econômicas.

Dessa forma, as glosas dos créditos sobre os custos/despesas incorridos com: a) manutenção de máquinas, veículos e geradores (ativo imobilizado); e b) tratamento de esgoto industrial, controles de pragas, inclusive dedetização, mantidas no acórdão recorrido, devem ser revertidas.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, apenas para reconhecer o seu direito de aproveitar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: a) manutenção de máquinas, veículos e geradores (ativo imobilizado); e, b) tratamento de esgoto industrial, controles de pragas e dedetização.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator Designado.

Fui designado como redator do voto vencedor somente em relação ao conhecimento do recurso especial do contribuinte. Com a devida venia ao relator, o entendimento da maioria da turma foi pelo conhecimento do recurso na parte que cuida do conceito de insumos para fins de reconhecimento de créditos de PIS e Cofins, apurados no regime da não-cumulatividade de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O entendimento da turma, em relação a recursos que cuidam especificamente do conceito de insumos, acima referidos, é que se as decisões, recorrida e paradigma, adotaram um conceito totalmente opostos, a ponto de a adoção de um deles refletirem no reconhecimento de créditos negados no outro, independentemente de os itens negados serem idênticos. De fato, foi o que aconteceu no presente recurso, de forma que transcrevo abaixo o próprio despacho de admissibilidade do recurso, como fundamento para decidir:

(...)

*2) Quanto ao conceito de insumo na sistemática da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep, foi indicado como paradigma o Acórdão nº 3401-002.860 (PAF 10678.004023/2006-79), cuja cópia de inteiro teor foi juntada ao recurso.*

*A ementa do Acórdão Paradigma nº 3401-002.860 (PAF 10678.004023/2006-79) é a seguinte:*

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005*

***CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.***

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte."*

*No paradigma foi adotada interpretação das normas de incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativas, segundo a qual para se enquadrarem no conceito de insumo o bem ou serviço deve ser utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços,*

*seja indispensável a estas atividades e esteja relacionado ao objeto social da empresa.*

*No recorrido, o conceito de insumo, interpretado de acordo com o disposto na IN SRF nº 247, de 2002, guarda correspondência com o obtido da legislação do IPI, entendimento bem mais restritivo do que o adotado na decisão recorrida, Assumindo, o acórdão recorrido, para o conceito de insumo, previsto nas leis de incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, abrangência mais restritiva do que o assumido no acórdão paradigma, o Colegiado não admitiu como passíveis de gerar crédito da contribuição gastos com bens e serviços que seriam admitidos segundo a interpretação mais ampla do paradigma.*

*Conclui-se que a divergência jurisprudencial suscitada pela contribuinte foi comprovada também em relação a esta matéria, devendo ser dado seguimento total ao recurso.*

(...)

Diante do exposto, voto por conhecer, na íntegra, o recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Andrade Márcio Canuto Natal