



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



**Processo nº** 11080.009089/2003-02  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.649 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 16 de outubro de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
ELEVA ALIMENTOS S/A

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

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há incidência da Contribuição para o PIS/Paep não-cumulativo sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, pois a operação equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, a qual está isenta da contribuição.

ATO DECLARATÓRIO DA PGFN Nº 04/2017. DISPENSA DE RECURSO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS CONSELHEIROS DO CARF.

O Procurador-Geral da Fazenda Nacional expediu o Ato Declaratório nº 04, de 16/11/2017, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, recursos e 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 destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade"*.

Com fundamento no art. 62, §1º, inciso II, alínea "c" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº 343/2015, os Conselheiros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negaram provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, alterando-se o entendimento da maioria do Colegiado, tendo em vista a publicação do Ato Declaratório da PGFN nº 04/2017, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior

Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, reconhecido o direito ao crédito pelo STJ, no julgamento do REsp n.º 1.125.253, é afastada a glosa com relação ao material de embalagem reutilizável, pois necessário à preservação das características dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade. O mesmo entendimento foi externado por esse Colegiado no Acórdão n.º 9303-007.738, do mesmo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito somente com relação ao material de embalagem reutilizável. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente 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 **FAZENDA NACIONAL** e pelo Contribuinte **ELEVA ALIMENTOS S/A**, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3301-00.426**,

de 03 de fevereiro de 2010, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSOS DISTINTOS COM ELEMENTOS COMUNS.

Em vista da existência de elementos comuns entre este e outro processo da contribuinte já apreciado pelo CARF e havendo concordância com a decisão prolatada, deverá ser adotada neste processo a mesma decisão daquele.

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 h. atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados A. venda ou na prestação 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 e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente A. pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados A. venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O recurso voluntário foi parcialmente provimento para: (a) conceder o direito ao crédito com relação ao frete integrado ao custo do produto e (b) reconhecer que 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.

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação à posição adotada no acórdão recorrido quanto à isenção do PIS sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, e que comprovadamente foram internalizadas naquele território, por serem equiparadas à exportação (art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/1967). Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 204-00708 e 201-80803.

Nos termos do despacho n.º 3300.0274, de 29 de setembro de 2011, foi dado seguimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, pois cumpridos os requisitos de admissibilidade do RICARF.

O Contribuinte, por sua vez, interpôs recurso especial com relação ao entendimento do conceito de insumo do acórdão recorrido não abranger os seguintes itens: (i) as aquisições de peças e máquinas de reposição; (ii) serviços prestados na manutenção do ativo imobilizado vinculado a produção exportada e (iii) material de embalagem reutilizável. Defende, em suas razões, a necessidade de utilização de conceito mais amplo, previsto na legislação do IRPJ como todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, para definição do termo insumos das contribuições do PIS e da COFINS não-cumulativos. Para comprovar o dissenso interpretativo, indicou como paradigma o acórdão n.º 3202-00.226.

O apelo especial do Contribuinte teve seguimento, consoante despacho s/nº de 14 de maio de 2015, posto que comprovada a divergência jurisprudencial.

Foram apresentadas contrarrazões para ambos os recursos.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### **1 Admissibilidade**

Os recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte ELEVA ALIMENTOS S/A atendem aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

## 2 Mérito

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se quanto à posição adotada no acórdão recorrido quanto à isenção do PIS sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços para as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, e que comprovadamente foram internalizadas naquele território, por serem equiparadas à exportação (art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/1967).

A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei n.º 3.173/1957, funcionando, inicialmente, como área "[...] para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas" (art. 1º).

Da mesma forma, nos termos do art. 5º da Lei n.º 3.173/57, havia a previsão de incentivos fiscais em relação às operações efetuadas na área da Zona Franca de Manaus, ao estabelecer o não pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais para as mercadorias de procedência estrangeira diretamente desembarcadas naquela área.

Em 26 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-Lei n.º 288 para regulamentar a Zona Franca de Manaus, estabelecendo os objetivos da política governamental para a área, os incentivos fiscais para as atividades econômicas e a criação de um órgão responsável por administrar a implementação da área de livre comércio. Posteriormente, a zona de concessão de benefício da Zona Franca de Manaus foi ampliada para a Amazônia Ocidental, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do Decreto-Lei n.º 356/68.

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "*no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos*" (art. 1º do DL n.º 288/67).

Com o intuito de atrair investidores e promover o crescimento econômico da região, foram criados inúmeros incentivos fiscais, dentre os quais está o art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67 equiparando às exportações as vendas de produtos para a Zona Franca de Manaus, *in verbis*:

*Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.*

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*

*Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Ainda, a receita de exportações de produtos nacionais para o estrangeiro é desonerada do PIS e da COFINS, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988:

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:*

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;*

*[...]*

A norma constitucional que desonerou as exportações foi observada pela legislação infraconstitucional do PIS e da COFINS, conforme disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS) e do art. 5º da Lei nº 7.714/88, com redação dada pela Lei nº 9.004/95, reproduzido no art. 5º da Lei nº 10.637/02 (PIS).

Portanto, os valores resultantes das exportações foram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por força do disposto no Decreto-Lei nº 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT, da CF/88, o benefício foi estendido às operações destinadas à Zona Franca de Manaus, uma vez equiparadas às exportações de mercadorias para o estrangeiro.

No ano de 1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, objeto de sucessivas reedições, foi suprimida a isenção das exportações destinadas à Zona Franca de Manaus, nos termos do seu art. 14, §2º, inciso I, redação que constou do dispositivo até a Medida Provisória nº 2.037-24/2000:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;*

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

*V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

*VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;*

*VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;*

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;*

*X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

*§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

*I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;*

*II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;*

*III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.*

*(grifou-se)*

Por meio de decisão liminar proferida na ADI-MC n.º 2348/DF, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus", constante do dispositivo acima transcrito:

*ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n.º 2.037-24, de novembro de 2000.*

Após reedições, a Medida Provisória n.º 2.037-24/2000 tornou-se a Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, na qual foi suprimida do art. 14, §2º, inciso I a expressão "na Zona Franca de Manaus", restabelecendo-se, portanto, em definitivo, a isenção de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas à Zona Franca de Manaus.

Prevalece, pois, o entendimento de que os valores resultantes de exportações devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por extensão, em razão do disposto Decreto-lei n. 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, às operações destinadas à Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, é a jurisprudência do Superior Tribuna de Justiça:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MERCADORIAS*

**DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.**

*1. A questão do prazo prescricional das Ações de Repetição de Indébito Tributário, à luz do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, não foi atacada no Recurso Especial. A discussão do tema em Agravo Regimental encontra-se vedada, diante da preclusão.*

*2. Não se conhece de Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF.*

**3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e a Cofins. Precedentes do STJ.**

*4. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). Excepcionam-se apenas as hipóteses de valor irrisório ou exorbitante, o que não ocorreu no caso dos autos.*

*5. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (AgRg no Ag 1.295.452/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 01.07.10) (grifou-se)*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.**

*1. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a "tese dos cinco mais cinco" (REsp 1.002.932/SP, Rel Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ 18/12/09).*

*2. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da LC 118/05, que estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, por ofensa dos princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Corte Especial, DJ 27/8/07).*

**3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09).**

4. *Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.141.285/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26.05.11) (grifou-se)*

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º. DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.*

*1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.*

*2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. (AgRg no Ag 1420880/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013) (grifou-se)*

Além disso, frente à jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça quanto à não incidência das contribuições do PIS e da COFINS não-cumulativas sobre receita decorrente da venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoas jurídicas com sede na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o **Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.743/2016**, propondo a edição de ato declaratório para autorizar dispensa de apresentação de contestação, de recursos e desistência dos já interpostos nas ações judiciais que discutam o tema.

Referido Parecer foi **aprovado por ato do Ministro de Estado da Fazenda**, conforme despacho publicado no Diário Oficial da União de 14/11/2017, e, por conseguinte, publicado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional o **Ato Declaratório nº 04, de 16/11/2017**, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, recursos e 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 destinada a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade*".

Com fundamento no art. 62, §1º, inciso II, alínea "c" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF nº 343/2015, os Conselheiros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negaram provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, alterando-se o entendimento da maioria do Colegiado, tendo em vista a publicação do Ato Declaratório da PGFN nº 04/2017, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Nesse mesmo sentido, foi decidido por esta Colenda 3ª Turma da CSRF, em processo do mesmo contribuinte, resultando no acórdão n.º 9303-007.878, de relatoria do Ilustre Conselheiro Presidente Rodrigo da Costa Pôssas, com a seguinte ementa:

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.

Recurso Especial do Contribuinte

Portanto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Com relação ao recurso especial do Contribuinte, centra-se a controvérsia na possibilidade de reconhecimento do direito ao crédito de PIS não-cumulativo com relação aos seguintes itens: (i) as aquisições de peças e máquinas de reposição; (ii) serviços prestados na manutenção do ativo imobilizado vinculado a produção exportada e (iii) material de embalagem reutilizável.

### 2.2.1 *Conceito de Insumo*

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3.º, inciso II, autoriza-se a apropriação de

créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

<sup>1</sup> **Lei n.º 10.637/2002 (PIS)**, 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; [...].

**Lei n.º 10.833/2003 (COFINS)**, 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; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988, Art. 195**. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

*[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.*

*Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.*

*As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.*

*[...]*

*Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."*

*Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.*

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério

traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.*

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, consolidada em sede de julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.
5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.
6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
7. Recurso especial provido.

*(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)*

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, ainda não transitado em julgado em razão de estarem pendentes de julgamento os embargos de declaração, que trouxe em sua ementa:

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

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

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

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

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

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial n.º 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

*"Recurso Especial 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."*

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

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

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

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

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração”*

*serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

## 2.2.2 Bens e serviços considerados como insumos

No caso dos autos, o Contribuinte busca a reversão das glosas com relação aos seguintes itens: **(i) as aquisições de peças e máquinas de reposição; (ii) serviços prestados na manutenção do ativo imobilizado vinculado a produção exportada e (iii) material de embalagem reutilizável.** Em sede de julgamento do recurso voluntário, o indeferimento do pedido restou mantido pois, além de ter adotado o conceito de insumos da legislação do IPI, considerando-se como tal somente os bens e serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto, com relação aos itens aqui em discussão, considerou que não se tratariam de insumos pois deveriam estar classificados no ativo imobilizado.

Tendo em vista que, a partir do julgamento do STJ, interpretado pelo Parecer n.º 05/2018 da Receita Federal, deve-se analisar os insumos em função da sua pertinência/essencialidade ao processo produtivo, mostra-se necessária a reforma do julgado, para reconhecimento do direito ao crédito.

**(i) as aquisições de peças e máquinas de reposição** – itens que possuem durabilidade maior de um ano e, por isso, deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado;

**(ii) serviços prestados na manutenção do ativo imobilizado vinculado a produção exportada** – pela leitura dos autos, depreende-se tratarem-se de despesas administrativas, não havendo comprovação quanto à sua essencialidade para o processo produtivo.

**(iii) material de embalagem reutilizável:** reconhecido o direito ao crédito pelo STJ, no julgamento do REsp n.º 1.125.253, pois necessários à preservação das características dos produtos durante o transporte, sendo essencial, ainda, para manutenção de sua qualidade. O mesmo entendimento foi externado por esse Colegiado no Acórdão n.º 9303-007.738, do mesmo contribuinte.

Deve ser dado provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito somente com relação ao item de material de embalagem reutilizável.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, são conhecidos ambos os recursos especiais para:

- (a) Negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; e
- (b) Dar provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte ELEVA ALIMENTOS para reconhecer o direito ao crédito somente com relação ao item de material de embalagem reutilizável.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello