

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

Processo nº 11080.009434/2005-61
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.738 – 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes ELEVA ALIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/01/2003

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE DE FUNDAMENTOS.

Não se conhece do Recurso Especial quando os fundamentos considerados nos acórdãos paradigmas são distintos dos tratados no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

Ademais, nos termos do art. 67, § 12, inciso IV, do RICARF/2015, não há como se conhecer o Recurso Especial, pois o referido recurso foi interposto em 14.1.10 e analisado pelo Despacho de Admissibilidade de 7.6.11, ou seja, posteriormente à decisão definitiva dada pelo STF quando da apreciação do RE 390840/MG na sessão plenária de 9.11.05, que, por sua vez, transitou em julgado em 29.9.06.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/01/2003

RECEITAS AUFERIDAS NAS VENDAS PARA A 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 afastar a tributação pelo PIS/Pasep.

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

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de

repetitivo - qual seja, 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.

PIS/PASEP. CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES E DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a fretes - fretes na transferência de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e fretes sobre vendas, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade para fretes de produtos acabados, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Cabe reconhecer ainda o direito ao crédito sobre despesas com energia elétrica, aplicando-se também o teste de subtração.

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, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito sobre despesas com fretes e energia elétrica, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento parcial em menor extensão e os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que conheceu parcialmente do recurso.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

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

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o acórdão nº 2101-00.057, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que:

- Por unanimidade de votos: a) rejeitou a preliminar de nulidade e b) acolheu a preliminar de decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até outubro de 2000, inclusive;
- No mérito:
 - ✓ Por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso para afastar a exigência sobre as receitas financeiras e outras receitas operacionais (despesas tidas para obtenção da receita financeira); b) o crédito presumido de IPI;
 - ✓ Por maioria de votos, negou provimento ao recurso em relação à exigência relativa aos abatimentos e descontos incondicionais;
 - ✓ Por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso quanto ao item relativo aos valores das vendas para a Zona Franca de Manaus.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2000 a 31/01/2003

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos após

verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 150, § 4º, do CTN).

SÚMULA VINCULANTE DO E. STF

Nos termos do art. Art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula aprovada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias c serviços, afastado o disposto no § I o do art. 3o da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. Recurso provido.

PIS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Comprovado nos autos que a base de cálculo da contribuição foi indevidamente majorada pela não exclusão dos descontos sobre duplicadas, concedidos incondicionalmente pela fiscalizada, com fundamento no inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, deve o lançamento ser retificado, para que passe a refletir apenas a parcela legalmente devida. O simples fato do desconto só ocorrer no evento do pagamento, não retira ou desnatura a sua incondicionalidade.

PIS NÃO CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO.

Despesas e custos dissociados do conceito de INSUMO. Descabimento. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e de Cofins.

DESCONTOS CONCEDIDOS. CONDIÇÃO.

E condicional o desconto quanto decorrente de qualquer circunstância que exija do adquirente qualquer reciprocidade ou contraprestação pela redução concedida no preço constante da nota fiscal.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que afastou a incidência do PIS sobre as receitas financeiras e receitas operacionais a elas vinculadas, bem como sobre o crédito presumido de IPI. Trouxe, entre outros, que:

- O crédito presumido de IPI se reveste da natureza de receita para fins de tributação pelo PIS/Cofins;
- O conceito jurídico implícito de receita é abrangente e contempla as receitas meramente escriturais;
- Não há dúvida de que o conceito constitucional de receita abrange as receitas meramente escriturais, visto independer de efetivo ingresso de numerário. No caso, deve preponderar a jurisprudência da Primeira Câmara que acentua ser o crédito presumido receita, por significar redução do passivo sem a redução de ativo correspondente;
- É cediço que a norma proclamada inconstitucional em controle difuso, ainda que pelo STF, apenas atinge os participantes da demanda judicial, não sendo capaz de estender seus efeitos aos demais sujeitos.

Em Despacho às fls. 3656 a 3657, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, alegando a existência de obscuridade, contradição e omissão, requerendo a reforma do acórdão embargado.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo contribuinte, que trouxe, entre outros, que:

- Quanto ao conhecimento do recurso, em relação à discussão acerca do crédito presumido do IPI, o acórdão 201.79.494, proferido nos autos do processo 10940.000811/2001-33, não pode servir como paradigma, considerando que na data da interposição do Recurso Especial pela Fazenda, em 14.1.2010, esse julgado já se encontrava reformado pela CSRF, conforme acórdão 02-03.757;

-
- E, em relação às receitas, os dois acórdãos deram entendimentos divergentes, pois à época dos julgamentos não havia ainda decisão do STF declarando a inconstitucionalidade do dispositivo da lei e não tinha efeitos de repercussão geral que somente foi considerada em 10.9.08 nos autos do RE 585.235;
 - Não merecem prosperar as fundamentações e razões de decidir dos acórdãos paradigmas, vez que superadas face à declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, com efeitos de repercussão geral reconhecida no RE 585.235.

Em Despacho às fls. 3809 a 3811, foi proposto o envio deste processo à 1ª Turma Ordinária da 3º Câmara da 3ª Seção, afim de que seu presidente dê destino aos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo.

Em Despacho às fls. 3889 a 3893, os embargos foram rejeitados em caráter definitivo.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que manteve a autuação em relação aos seguintes aspectos:

- Exclusão da base de cálculo do PIS sobre as receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus – ZFM;
- Montantes relativos a descontos incondicionais e/ou abatimentos;
- Glosas de créditos decorrentes de bens e serviços que não se enquadrariam no conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS.

Traz, entre outros, que, relativamente:

- A Zona Franca de Manaus:
 - ✓ Conforme Decreto-Lei 288/67, o envio de mercadorias por contribuintes dentro do território nacional para a Zona Franca de Manaus deverá ser considerado como exportação;
 - ✓ Tal benefício foi concedido à Zona Franca de Manaus pela CF – art. 40 do ADCT;

- Aos abatimentos e/ou descontos incondicionais:
 - ✓ O PIS incide sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo o faturamento e a receita;
 - ✓ O valor das contratações pertinentes ao desenvolvimento das atividades empresariais deve corresponder ao montante efetivamente praticado pelas partes, e não aquele fixado em momento prévio – quando da oferta ao público em geral, mas não concretizado por força de reduções aplicadas de forma a materializar concreta e individualmente a operação;
 - ✓ Eventuais parcelas alheias ao real valor do contrato, ainda que concebidas em torno dele, mas não auferidas de forma efetiva pelo contribuinte, não se qualificarão como faturamento e/ou receita, estando excluídas da base impositiva do PIS; Tal como ocorre com os descontos incondicionais previstos em contrato, de forma que o preço previamente indicado sofreu alterações, em regra de forma a diminuí-lo;
- Ao conceito de Insumos na Sistemática da não cumulatividade do PIS:
 - ✓ O conceito de insumo na sistemática não cumulativa no recolhimento do PIS deve considerar todas as despesas voltadas à obtenção do faturamento/receita, assim como ocorre em relação à própria materialidade passível de oneração pelas aludidas exações, excluindo dessa qualificação apenas aqueles gastos desnecessários e desvinculados da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte;
 - ✓ Importante destacar que a CSRF já concluiu que geram o direito ao crédito a aquisição de produtos de limpeza e desinfecção, isso analisando a atividade do contribuinte, assim como os gastos com frete para o transporte de mercadorias entre as filiais dos contribuintes, insumos esses que também são objeto de análise no presente caso concreto.

Em Despacho às fls. 4102 a 4111, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, relativamente às seguintes matérias:

- Isenção do PIS relativa às vendas realizadas para empresas localizadas na ZFM, ocorridas a partir de dez/02;
- Conceituação de insumos, para fins de creditamento da contribuição.

Considerando o Despacho de Admissibilidade, o sujeito passivo interpôs agravo, requerendo que seja dado seguimento integral ao seu recurso.

Em Despacho às fls. 4188 a 4193, o agravo foi rejeitado, confirmando o seguimento parcial do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Inexiste norma geral de isenção de Pis e Cofins acobertando as vendas de mercadorias a empresas situadas na Zona Franca de Manaus;
- Muito embora a Lei 10.833/03 não suscite qualquer dúvida acerca da necessária relação como insumo dos bens empregados na produção ou fabricação, cabe ponderar que a IN 404/04 apenas aclarou a questão, sanando qualquer dúvida porventura existente com relação à interpretação da lei;
- Para efeito de crédito do tributo, a legislação esclarece que se incluem no conceito de insumo, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendido no ativo permanente;
- Nesse sentido, não se consideram insumos as aquisições de peças e máquinas de reposição, serviços prestados na manutenção do ativo imobilizado vinculado a produção exportada e material de embalagem;

- No caso concreto, os insumos glosados pela autoridade fiscal não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, não se enquadrando, portanto, na condição de insumo para o aproveitamento do crédito da contribuição;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores, para melhor elucidar meu entendimento, passo a discorrer sobre cada Recurso Especial.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, antecipo meu entendimento pelo não conhecimento do recurso.

Importante recordar que a Fazenda Nacional ressurgiu com discussões acerca das seguintes matérias: incidência ou não do PIS sobre as receitas financeiras e receitas operacionais a elas vinculadas, bem como sobre o crédito presumido de IPI.

Recordo que o acórdão recorrido consignou em sessão de julgamento realizada em 6 de maio de 2009 a seguinte ementa – transcrita na parte que interessa (Grifos meus):

“[...]

BASE DE CÁLCULO, FATURAMENTO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, afastado o disposto no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. Recurso provido.

Para tanto, foi considerado o seguinte fundamento constante do voto do acórdão recorrido (Grifos meus):

“[...]

Receitas Financeiras e outras receitas operacionais (relacionadas às receitas financeiras)

O auto de infração refere-se ainda à insuficiência de recolhimento da Cofins pela não inclusão na base de cálculo dos valores relativos às receitas de aplicações financeiras no ano de 2000 a 2003, com fulcro no art. 3º, § I o da Lei nº 9.718, de 1998, que inclui na base de cálculo do PIS e Cofins a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, não havendo margem para exclusão das receitas financeiras e demais receitas operacionais.

Todavia, essa matéria encontra-se definitivamente decidida no âmbito do Judiciário, devendo, portanto, ser absolvida no contexto do julgamento administrativo.

Refiro-me ao encerramento do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, relativo ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, o qual já se encontra transitado em julgado desde 29/09/2006, conforme restou definido no julgado do RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa:

[...]

Desse modo, deve ser afastada a exigência relativa à contribuição para o PIS e à Cofins contida nos autos, porquanto relativas à variação cambial e receita financeira não inseridas na base de cálculo pela recorrente, exatamente por entender inconstitucional o comando legal que determinava a tributação de tal parcela.

Portanto, encontra-se definitivamente afastada do mundo jurídico a norma do § 1º do art. 3º o da Lei nº 9.718/98, a qual se constitui no fundamento legal da autuação.

Crédito Presumido de IPI

Em relação ao crédito presumido de IPI, destinado ao ressarcimento dos valores relativos às contribuições do PIS e da COFINS, da mesma fonia, não há como manter a tributação sobre esta rubrica, porquanto não

se trata de receita típica da contribuinte, não decorrendo de seu faturamento, não devendo por isso compor a base de cálculo do PIS, pelo mesmo motivo que ensejou a exclusão das receitas financeiras. [...]”

Vê-se claramente que para se afastar a incidência do PIS sobre as receitas financeiras, receitas de variação cambial e sobre o crédito presumido de IPI, foi expressado entendimento de que tais receitas não se encartam no conceito de faturamento, por não serem receitas típicas do contribuinte. Sendo que, como fundamento, foi utilizada a decisão dada pelo STF quando da apreciação do RE 390840/MG na sessão plenária de 09/11/2005 - **transitada em julgado em 29/09/2006.**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi apresentado em **14.1.10** e trouxe os seguintes paradigmas, segregado por matéria:

- Discussão acerca da incidência de PIS sobre a receita financeira:

✓ Acórdão 203-11.403 – sessão de 19.10.06:

Ementa:

“COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

BASE DE CÁLCULO. FATOS GERADORES A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. LEI Nº 9.718/98. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. RECEITAS FINANCEIRAS. INCLUSÃO.

A definição de faturamento ou receita bruta para fins tributários, base de cálculo da COFINS e do PIS, após a Lei nº 9.718/98 equivale ao total dos valores da venda de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, somado às demais receitas, nestas incluídas as receitas financeiras.

MULTA DE OFÍCIO. A aplicação multa de 75% tem amparo no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, visto que a exigência foi formalizada de ofício.

JUROS DE MORA. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês. A Lei nº 9.430/96, que manda aplicar a taxa SELIC, dispõe de forma diversa e está de acordo com o CTN. SOCIDADES CIVIS E ENTIDADES FILANTRÓPICAS E BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. Para o gozo da imunidade estatuída pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ou da isenção aplicável às entidades filantrópicas ou beneficentes de assistência social, carece sejam obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91.

BASE DE CÁLCULO. FATOS GERADORES ATÉ JANEIRO DE 1999. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. FATURAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CEMITÉRIOS. VELÓRIOS E SERVIÇOS AFINS. INCLUSÃO.

A base de cálculo da COFINS, nos termos da Lei Complementar nº 70/91 e antes da Lei nº 9.718/98, equivale ao total dos valores da venda de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, nestes incluídos os serviços relacionados com sepultamento, velórios e serviços afins, prestados por sociedade cujo objetivo principal é a manutenção e administração de cemitérios.

Recursos de ofício provido em parte e voluntário negado.”

Vê-se que concluiu, sem trazer a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que as receitas financeiras da recorrente no período a partir de fev/99, por integrarem a receita bruta tal como definida pela Lei 9.718/98, devem ser tributadas. E que só não seriam se tais receitas gozassem de isenção ou imunidade.

Sendo assim, entendo que por não ter trazido divergência quanto ao fundamento utilizado no acórdão recorrido, não há como se conhecer do recurso especial.

Observo ainda, apenas a título de conhecimento, que quando da apreciação do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo

nesse processo, foi dado provimento por essa turma, sob a relatoria do nobre Conselheiro Demes Brito, conforme acórdão 9303-006.227.

✓ Acórdão 203-10570 – sessão de 6.12.05

Ementa:

“NORMAS PROCESSUAIS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposto caráter confiscatório da multa de ofício, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

PIS. CONSÓRCIO DE EMPRESAS. AUTONOMIA DAS CONSORCIADAS. O consórcio de empresa não possui personalidade jurídica própria, sendo contribuinte do PIS cada empresa consorciada, que recolhe a Contribuição na proporção do rateio de receitas estabelecido em contrato.

PIS. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE 02/99. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 9º. INCLUSÃO. Nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, as variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para a COFINS, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro, consoante o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, sendo legítimo o emprego da taxa SELIC, nos termos da legislação vigente. Recurso negado.

Vê-se que concluiu, sem trazer a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, as

variações cambiais ativas são incluídas na base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, devendo ser apropriadas pelo regime de caixa ou de competência, à opção do contribuinte e desde que adotado o mesmo regime para a COFINS, o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro, consoante o art. 30 da MP nº 2.158-35/2001.

Sendo assim, entendo que por não ter trazido divergência quanto ao fundamento utilizado no acórdão recorrido, não há como se conhecer do recurso especial.

Observo ainda, apenas a título de conhecimento, que quando da apreciação do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nesse processo, foi dado provimento em 4.4.11, sob a relatoria da ilustre conselheira Nanci Gama, conforme acórdão 9303-001.362, que, por sua vez, trouxe a seguinte ementa:

“PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO MONETÁRIA.

Dada a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/99, realizada em Sessão Plenária do Supremo

Tribunal Federal, a base de cálculo do PIS não compreende as receitas financeiras decorrentes de variação cambial, monetária e swap.”

É de se atentar que a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração para restabelecer a exigência do período da não cumulatividade – o que foi acolhido em acórdão nº 9303-003.888 de relatoria da nobre Conselheira Vanessa Marini Cecconello.

- Discussão acerca do crédito presumido de IPI:

- ✓ Acórdão 201-79.494 de 27.7.06:

- “[...]*

- Ementa: BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO DO ICMS.*

- O valor do ICMS registrado extemporaneamente não representa entrada de receita e não integra a base de cálculo do PIS.*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL.
RECEITA TRIBUTÁVEL*

A receita relativa ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 deverá ser apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS. [...]”

Vê-se que concluiu, sem trazer a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que o crédito presumido de IPI se encarta na natureza de receita, mas trouxe que até o momento não havia sido editado ato do Secretário da Receita Federal autorizando o afastamento do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ademais, é de se atentar que o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, mas foi negado provimento pela CSRF – 02-03.757 – que afastou o alargamento da base de cálculo da contribuição pela Lei 9.718/98.

Em vista do exposto, não há como se comprovar a divergência jurisprudencial, vez que os fundamentos adotados no acórdão recorrido eram diferentes dos observados nos acórdãos indicados como paradigma.

Além disso, vê-se que o Recurso Especial interposto pela Fazenda em 14.1.10, foi analisado pelo Despacho de admissibilidade de 7.6.11, posteriormente à decisão definitiva dada pelo STF quando da apreciação do RE 390840/MG na sessão plenária de 09/11/2005, vez que transitou em julgado em 29.9.06.

Sendo assim, nos termos do art. 67, § 12, inciso IV, do RICARF/2015, não há como se conhecer o Recurso Especial. Eis o dispositivo (Grifos meus):

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação

divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.

Em vista de todo o exposto, **não conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.**

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso deva ser conhecido em relação às matérias admitidas, quais sejam:

- Isenção da contribuição para o PIS/PASEP, em relação às das vendas que tenham sido efetuadas após dezembro/2000, para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus; e
- Conceituação de insumos, para fins de creditamento da contribuição para o PIS/PASEP.

Concordo com o exame de admissibilidade constante em Despacho às fls. 4102 a 4112.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar as matérias trazidas em Recurso Especial do sujeito passivo. Primeiramente, sobre a aplicação da isenção ou não do

PIS/Pasep sobre as receitas de vendas de mercadorias e serviços destinados à Zona Franca de Manaus.

Vê-se que essa matéria não é desconhecida por esse Colegiado, eis que para a aplicação da isenção resta somente a discussão acerca da caracterização ou não da receita decorrente de vendas à Zona Franca de Manaus como receita de exportação.

Para melhor elucidar essa questão, importante trazer breve histórico da criação da Zona Franca de Manaus.

Em junho de 1957, foi publicada a Lei 3.173/57, dispondo em seu art. 1º, que fica criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca 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.

A Zona Franca de Manaus foi criada, a rigor, para fins de se incentivar o desenvolvimento daquela Região, bem como reduzir as desigualdades sociais.

Posteriormente, foi publicado o Decreto 47.757/60, que regulamentou o disposto na Lei 3.173/57, trazendo, entre outros (com as alterações do Decreto 51.114/61) – Grifos Meus:

“Art. V A Zona Franca de Manaus destina-se a receber mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza de origem estrangeira, para armazenamento, depósito, guarda, conservação e beneficiamento, a fim de que sejam retirados para o consumo interno no Brasil ou para exportação observadas as prescrições legais. (Redação dada pelo Decreto nº 51.114, de 1961)

§ 1º A entrada desses produtos na Zona Franca, independará de licença de importação ou documento equivalente. (Incluído pelo Decreto nº 51.114, de 1961)

§ 2º As mercadorias de origem e procedência brasileiras, depois de terem sido objeto de um processo regular de exportação perante a Carteira de Comércio Exterior e as demais autoridades do fisco federal e estadual, poderão utilizar o mesmo Tratamento outorgado às mercadorias estrangeiras e como tal serão consideradas, para efeito do presente Regulamento. (Incluído pelo Decreto nº 51.114, de 1961)”

“Art. VI. A Zona Franca de Manaus gozará de extraterritorialidade em relação ao pagamento do imposto de importação e taxa aduaneira, bem como quanto a quaisquer outros impostos, ágios e tributos federais, estaduais e municipais que incidam sobre as mercadorias importadas do exterior enquanto estas permanecerem em seus depósitos.”

Tais dispositivos deixam claro que as mercadorias de origem brasileira devem observar um processo regular de exportação. O que, por óbvio, há que se entender que as vendas de mercadorias efetuadas à ZFM devem ser consideradas puramente como operação de exportação como se exportação para o exterior.

Continuando, posteriormente, tal Lei foi revogada pelo Decreto-Lei 288/67, conforme art. 48, § 2º (Grifos Meus):

“Art 48. Fica o Poder Executivo autorizado a abrir, pelo Ministério da Fazenda, o crédito especial de NCr\$ 1.000.000,00 (hum milhão de cruzeiros novos) para atender as despesas de capital e custeio da Zona Franca, durante o ano de 1967.

§ 1º O crédito especial de que trata este artigo será registrado pelo Tribunal de Contas e distribuído automaticamente ao Tesouro Nacional.

§ 2º Fica revogada a Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e o Decreto nº 47.757, de 2 de fevereiro de 1960 que a regulamenta.”

Não obstante, tal Decreto-Lei ter revogado a Lei 3.173/57 e o Decreto 47.757/60, trouxe em seu art. 4º:

“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.”

O que resta concluir que as receitas das vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM, por expressa determinação do art. 4º do Decreto-Lei 288/1967 c/c o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT são equiparadas às exportações, de forma que as receitas delas decorrentes não devem ser tributadas pelo PIS e pela Cofins.

Ora, sendo assim, desde a publicação do Decreto-Lei 288/1967, as vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFN são equiparadas às exportações, gozando essa operação de benefícios/incentivos fiscais, inclusive da constituição de crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e à Cofins.

Cabe trazer quem relativamente ao art. 14 da MP 2.037-24/00, tem-se que, por conta das mudanças legislativas, a exclusão da expressão “Zona Franca de Manaus” do art. 14, inciso I, do § 2º, da MP 2.037-24/00, não vingou, eis que, com o advento do art. 11, inciso I, da MP 1.952-31/00, a Zona Franca de Manaus voltou a ser considerada exportação.

Ademais, vê-se que, ainda que as Portarias MF 38/97, 64/03 e 93/04 conceituem exportação, para fins de que trata a Lei 9.363/96 somente a operação que destinar bens à exportação para o exterior, entendo que a Zona Franca de Manaus se equipara à exportação para o exterior.

Frise-se tal entendimento a jurisprudência pacificada nos tribunais, entendimento esposado pela 2ª Turma do STJ em recente julgado de 2.8.2016 quando da apreciação do REsp 874.887/AM (Grifos Meus):

“EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI 288/67. ISENÇÃO. SÚMULA 568/STJ.

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido 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 interpretação do Decreto-lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem da Cofins sobre tais receitas.

2. O benefício de isenção das referidas contribuições alcança, portanto, receitas oriundas de vendas efetuadas por empresa sediada na Zona Franca de Manaus a empresas situadas na mesma região.

Agravo interno improvido.”

Reforçamos tal jurisprudência o entendimento proferido pelo também STJ quando da apreciação do REsp 691.708 AM:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EMPRESAS QUE VENDEM PRODUTOS PARA OUTRAS NA MESMA LOCALIDADE. RECURSO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. MULTA. CABIMENTO.

1. À luz da interpretação conferida por esta Corte ao Decreto-Lei n. 288/1967, a venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, não incidindo sobre tais receitas a contribuição social do PIS nem da COFINS.

2 . "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"

(REsp 1276540/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/03/2012).

3. O recurso manifestamente improcedente atrai a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, na razão de 1% a 5% do valor atualizado da causa.

4 . Agravo interno desprovido, com aplicação de multa.”

Além do entendimento proferido pelos Tribunais superiores, não se pode ignorar o entendimento no mesmo sentido exarado pelos TRF's.

Eis o que traz o TRF da 1ª Região julgado em 19.9.2016 (Grifos meus):

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. PIS E COFINS. ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES COMERCIAIS REALIZADAS NA ZONA FRANÇA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. ART. 4º DO DL 288/67. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DESTE REGIONAL. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE PROVA PRÉCONSTITUÍDA REJEITADA. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDAS.

(...)

2. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportação para efeitos fiscais (art. 4º do DL 288/67), não devendo incidir sobre elas o PIS e a COFINS. Precedentes.

(...)” (Apelação/Reexame Necessário nº 000138445.2014.4.01.3200/AM; 8ª Turma do TRF da 1ª Região; J: 19/09/2016; P: 14/10/2016)

Vê-se que a jurisprudência, especificamente à discussão à caracterização das vendas à Zona Franca de Manaus, já pacificou que se tratam de exportação PARA O EXTERIOR.

O que entendo que tal discussão já se encontra pacificada. Tanto é assim, que a própria PGFN, por meio do Ato Declaratório PGFN 4/17 DECLAROU que, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam 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. Eis:

*“Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16 de novembro de 2017
(Publicado(a) no DOU de 21/11/2017, seção 1, página 41)*

"Autoriza 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 menciona."

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 2.3489/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.

FABRÍCIO DA SOLLER“

Tal Parecer, inclusive, já foi aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Frise-se o decidido por essa turma nos acórdãos de nºs 9303-007.437 e 9303-006.415.

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.

Quanto à segunda matéria trazida em recurso, qual seja, se cabe a constituição de crédito das contribuições sobre:

- a. Créditos oriundos de peças, máquinas e material de transporte reutilizável, como se insumos fossem;
- b. Créditos decorrentes da prestação de serviços por pessoas físicas, na manutenção do ativo imobilizado, no tratamento de esgotos industriais, gráficas, cópias, controle de pragas, dedetização, "entre outros";
- c. Créditos provenientes de encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens da empresa ELEGE Alimentos SA, incorporada pela recorrente, não se aplicam a este processo, pois, só ocorreram a partir de agosto/2004, face à vedação contida na Lei nº 10.865/2005;
- d. As demais glosas de encargos de depreciação, apenas foram consideradas as depreciações sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinado à venda, conforme permitido pela legislação;
- e. Glosas de despesas com fretes (fretes na transferência de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais e parceiros integrados e fretes sobre vendas para o mercado externo) ;
- f. Glosas referentes às despesas com financiamentos (juros) ;
- g. Glosas do crédito presumido de estoques;
- h. Glosas sobre valores despesas de energia elétrica.

Primeiramente, passo a refletir sobre o item “e” – despesas de fretes. Em relação aos fretes entre estabelecimentos de mesma empresa e fretes sobre vendas ao mercado externo, primeiramente, recorda-se que essa discussão já foi apreciada por nossa turma, tendo sido firmado posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição e crédito.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse íterim, proveitoso citar os acórdãos 9303-005.155, 9303-005.154, 9303-005.153, 9303-005.152, 9303-005.151, 9303-005.150, 9303-005.116, 9303-006.136,

9303-006.135, 9303-006.134, 9303-006.133, 9303-006.132, 9303-006.131, 9303-006.130, 9303-006.129, 9303-006.128, 9303-006.127, 9303-006.126, 9303-006.125, 9303-006.124, 9303-006.123, 9303-006.122, 9303-006.121, 9303-006.120, 9303-006.119, 9303-006.118, 9303-006.117, 9303-006.116, 9303-006.115, 9303-006.114, 9303-006.113, 9303-006.112, 9303-006.111, 9303-005.135, 9303-005.134, 9303-005.133, 9303-005.132, 9303-005.131, 9303-005.130, 9303-005.129, 9303-005.128, 9303-005.127, 9303-005.126, 9303-005.125, 9303-005.124, 9303-005.123, 9303-005.122, 9303-005.121, 9303-005.120, 9303-005.119, 9303-005.118, 9303-005.117, 9303-006.110, 9303-004.311, etc.

Não obstante, para melhor elucidar meu entendimento, passo a discorrer *a priori* sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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 não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

Il bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 ° Do valor apurado na forma do art. 7 °, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 ° Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;

-
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
 - e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
 - f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;

- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

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

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente 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 dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. *Recurso especial provido."*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 –trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

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 nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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.**

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

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.”

Passadas tais considerações acerca do conceito de insumos, é de se analisar promover o teste de subtração. Com o teste, entendo ser o frete entre estabelecimentos essencial à atividade do sujeito passivo.

Não obstante a esse entendimento, é de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo **“operação” de venda, e não frete de venda**. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

Sendo assim, considerando o teste de subtração para a definição de insumo, bem como todo o exposto, passo a analisar cada item

- a. Créditos oriundos de peças, máquinas e material de transporte reutilizável, como se insumos fossem – entendo que tal item gera direito a crédito, pois são essenciais a sua atividade/produção.
- b. Créditos decorrentes da prestação de serviços por pessoas físicas, na manutenção do ativo imobilizado, no tratamento de esgotos industriais, gráficas, cópias, controle de pragas, dedetização, "entre outros", entendo que não geram direito ao crédito, pois não há descrição quanto à vinculação à atividade do sujeito passivo, bem

como se o pagamento é feito para pessoa jurídica diferente ou se trata de mera despesa administrativa;

- c. Glosas de despesas com fretes (fretes na transferência de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais e parceiros integrados e fretes sobre vendas para o mercado externo), tal como exposto anteriormente, geram o direito ao crédito;
- d. Glosas referentes às despesas com financiamentos (juros), entendo que não há vinculação com a atividade/produção do sujeito passivo, não gerando o direito ao crédito das contribuições;
- e. Glosas do crédito presumido de estoques – não houve descrição da vinculação à sua atividade. Sendo assim, entendo que não geram direito ao crédito;
- f. Glosas sobre valores despesas de energia elétrica, entendo que geram direito ao crédito, vez que essenciais à sua atividade.

Em vista de todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e conhecer o Recurso do sujeito passivo, dando-lhe provimento parcial.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo parcialmente de suas conclusões quanto aos itens que são possíveis de creditamento à luz do novo conceito de insumos introduzidos pela decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a**

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, **permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação,** o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente,** se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Passemos então à análise dos itens específicos do presente processo, dos quais discordamos da ilustre relatora. No caso específico nossa discordância é em relação ao tópico "a" de seu voto relativo ao recurso especial do contribuinte, que é referente a créditos oriundos de peças, máquinas e material de transporte reutilizável. Inicialmente é importante ressaltar os termos em que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário especificamente a este tópico:

(...)

No caso, nos autos, em que a recorrente apurou créditos oriundos de peças, máquinas e material de transporte reutilizável, **os quais não guardam nenhuma correlação ou ligação com a produção**, não se enquadram, portanto no conceito de insumo, que advém do IPI.

(...)

Em seu recurso especial o contribuinte não contesta especificamente este ponto destacado da decisão. Limita-se a fundamentar o seu entendimento quanto ao correto conceito de insumos à luz das legislações da não cumulatividade do PIS e da Cofins. Quanto ao direito específico do caso concreto, limitou-se à seguinte afirmação:

Dessa forma é possível verificar que os insumos glosados pela d. Fiscalização Fazendária e mantidos pelo v. 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.

Note-se que não há qualquer explicação de que peças e máquinas seriam essas. Quais as suas aplicações e relevância no âmbito da atividade empresarial ou produtiva do contribuinte. E quanto a "material de transporte reutilizável", o que vem a ser isso? Aparentemente reutilização de material usado. Em que circunstâncias foram adquiridos? De forma que, pela generalidade em que foram tratados no recurso, não há como esse julgador afastar o entendimento do acórdão recorrido de que eles não teriam sido utilizados na atividade produtiva do contribuinte.

Por todo exposto, acompanho a relatora quanto ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, pelo fato de os acórdãos paradigmas terem tratado de matérias fáticas distintas. Acompanho também o voto da relatora quanto à não incidência de PIS e Cofins nas vendas para a Zona Franca de Manaus e em relação aos créditos de insumos acompanho a relatora parcialmente por entender pela impossibilidade de reconhecimento de créditos decorrentes de gastos não especificados na aquisição de peças, máquinas e material de transporte reutilizável.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal