



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



**Processo nº** 11516.721278/2011-91  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.424 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de novembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BRF S.A.

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

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS E PALLETS.

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 diretamente 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.

Dessa forma, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre as despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos.

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

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.

**DECADÊNCIA. DEDUÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS. NÃO EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.**

Não se equipara a pagamento a dedução de débitos e créditos em DACON para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, no regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento parcial para restabelecer a glosa dos créditos de frete de produtos acabados. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, tão somente com relação à decadência. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Valcir Gassen.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relator

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

**Relatório**

Trata-se de Recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 3402-004.904, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso da seguinte forma:

- (i) por unanimidade de votos, por reconhecer os créditos dos materiais de embalagem para transporte e para recalculer o valor do crédito presumido pela aplicação da alíquota de 60% na forma do §10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;
- (ii) por maioria de votos, por reconhecer a validade dos créditos de faturamento de compras para entrega futura, dos fretes especializados dos produtos acabados entre estabelecimentos para atender as exigências sanitárias e das aquisições de "pallets" para transporte;
- (iii) por maioria de votos, por negar provimento ao Recurso quanto à redução na base de cálculo das contribuições dos valores de bonificações.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006*

*MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.*

*Em sendo a sucessora responsável pelos créditos tributários da sucedida, cabível é exigir daquela a multa por infração por esta cometida.*

*DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ERRO CONTAGEM NA DECISÃO RECORRIDA.*

*A aplicação do art. 173, I, do CTN na hipótese de ausência de pagamento antecipado encontra-se pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, que deve ser aplicado por este CARF à luz do art. 62, §2º do RICARF.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não cumulatividade. Verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de*

*provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.*

**COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO**

*Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero. As Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, no inciso II do §2º do art. 3º, expressamente vedam o crédito sobre o valor da aquisição de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.*

**CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. FRETE ESPECIALIZADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTO ACABADO. EXIGÊNCIAS SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL.**

*Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios como insumos, por se tratar de despesas operacionais.*

**CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.**

*Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.*

*CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO.*

*O crédito do presumido das contribuições sociais não cumulativas corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.*

*CRÉDITO. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. SOLUÇÃO COSIT N.º 507/2017.*

*Na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS pelo regime não cumulativo, os bens faturados em venda para entrega futura dão direito ao crédito devem reconhecer as receitas decorrentes dessa aquisição no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas. Inteligência da Solução COSIT n.º 507/2017.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006*

*PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.*

*Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.”*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- Às despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos;
- Ao enquadramento, dentro do conceito de insumos, do frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

Em despacho às fls. 2886 a 2896, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Embargos de Declaração foram opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão, alegando vícios e requerendo o afastamento da responsabilidade da embargante em

relação à multa e a análise dos documentos carreados aos autos que comprovam a diferença existente entre o Dacon e as memórias de cálculo e o direito ao crédito de PIS e Cofins ou, quando menos, determinar a baixa dos autos em diligência.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Referida essencialidade das despesas com frete fica evidenciada dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois os bens são produzidos em um determinado estabelecimento e posteriormente são remetidos a outro, em caminhões refrigerados que mantêm o produto na condição térmica em que foi produzido;
- Observe-se que a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA;
- Há Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), que analisou, dentre outros insumos, o frete e comprovou, de modo cabal, a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da Recorrida como vinculado e essencial ao seu processo produtivo;
- A utilização dos pallets decorre também da observância às normas de controle sanitário que exigem o acondicionamento de produtos acabados em estrados, impedindo eventuais danos nas embalagens e contaminações.

Em despacho às fls. 2935 a 2942, os embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo foram rejeitados, por ausência de omissão, obscuridade ou contradição na decisão embargada.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação: (i) à decadência do crédito tributário; (ii) à incumbência do ônus da prova quanto ao direito ao crédito de PIS e Cofins; (iii) erro formal – ausência de busca pela verdade material e formalismo moderado; (iv) impossibilidade de se utilizar da presunção

para a caracterização de omissão de receitas; (v) ausência de responsabilidade da recorrente pela multa aplicada; (vi) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em despacho às fls. 3218 a 3242, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do sujeito passivo, admitindo a rediscussão das seguintes matérias: (i) regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação; (v) ausência de responsabilidade da recorrente pela multa aplicada e (vi) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Agravo foi interposto pelo sujeito passivo contra o despacho, mas em despacho às fls. 3382 a 3392, o agravo foi rejeitado, mantendo o seguimento parcial do recurso especial do sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que, relativamente:

- À regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte não antecipou o pagamento do imposto lançado, sendo aplicado o prazo decadencial disposto no art. 173, inciso I, do CTN;
- À responsabilidade da recorrente pela multa aplicada, a punição prevista pela lei tributária onera o patrimônio do contribuinte, que é composto de todos os seus direitos e obrigações, sendo que este patrimônio é transmitido, mediante a incorporação, fusão ou cisão, cabendo ao sucessor o ônus de responder por tais obrigações – sendo transmitida ao sucessor a pena pecuniária;
- Aos Juros sobre a Multa de Ofício, pela interpretação literal do art. 61 da Lei 9.430/96, há incidência de juros sobre a multa.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, importante discorrer sobre cada um deles para fins de melhor elucidar meu direcionamento quanto ao conhecimento ou não dos recursos, em respeito ao art. 67 do RICARF/15 – Portaria MF 343/15.

Primeiramente, em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscitou divergência em relação à constituição de crédito de PIS e Cofins sobre (i) despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos e (ii) do frete de produto acabado entre estabelecimentos – entendo que o recurso deva ser conhecido, eis que concordo com o exame de admissibilidade. Eis:

“[...]

*2.1 DIVERGÊNCIA (I) – DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS SOBRE AS DESPESAS COM PALLETS UTILIZADOS COMO EMBALAGEM NO TRANSPORTE DE PRODUTOS*

*O voto vencedor do acórdão recorrido assentou que os pallets utilizados como embalagem no transporte dos produtos, dada sua essencialidade ao processo produtivo, gerariam créditos da contribuição no sistema da não cumulatividade.*

[...]

*Cotejando os arestos confrontados, emerge o dissídio jurisprudencial. É que os acórdãos indicados como paradigmas adotaram conceito restritivo de insumo, no qual não se subsumem as embalagens de transporte.*

*Bem caracterizado o dissídio.*

*2.2 DIVERGÊNCIA (II) - ENQUADRAMENTO, DENTRO DO CONCEITO DE INSUMO, DO FRETE DE PRODUTO ACABADO, ENTRE ESTABELECIMENTOS*

*O acórdão recorrido equiparou o frete de produtos simplesmente refrigerados ao frete especializado para transporte de produtos de alta periculosidade, para deferir a tomada de créditos sobre os fretes pagos para o transporte de produtos acabados inter company.*

[...]

*A decisão defendeu que, por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias - produtos acabados ou em elaboração – mesmo que refrigerados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS. [...]*

*Da mesma forma que a decisão anterior, o Acórdão n.º 3402-002.361 entendeu que o valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3.º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente, nos incisos III a X da Lei n.º 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação. [...]*

Sendo assim, por haver similitude fática entre os arestos, entendo que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, deva ser conhecido.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que suscitou divergência em relação às seguintes matérias: a) Regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação; e) ausência de responsabilidade da recorrente pela multa aplicada e f) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo que devo conhecer em parte do recurso.

Para melhor elucidar, é de se recordar:

- O art. 67, § 12, do RICARF:

*“§ 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: [...]*

*III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; e [...]*”

- A data de admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo – 13.12.18 em relação às matérias admitidas.

Sendo assim, quanto à matéria:

- não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tem-se que:
  - ✓ A Súmula CARF 108, que estabeleceu que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme sítio do CARF, teve sua vigência iniciada a partir da aprovação ocorrida em 3.9.18;
  - ✓ O que, por conseguinte, entendo que na data de admissibilidade do recurso (13.12.18), já existia a Súmula 108, contrariando o pedido em recurso.

Dessa forma, não conheço o recurso nessa parte.

- ausência de responsabilidade da recorrente pela multa aplicada, tem-se que:
  - ✓ A Súmula CARF 113, que determinou que “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório”, teve sua vigência iniciada a partir da aprovação ocorrida em 3.9.18;
  - ✓ O que, por conseguinte, entendo que na data de admissibilidade do recurso (13.12.18), já existia a Súmula 113, contrariando o pedido em recurso.

Dessa forma, não conheço o recurso nessa parte.

Para melhor elucidar a vigência das Súmulas, retrata-se o quadro constante do sítio do CARF:

Vigência das Súmulas CARF	
Súmulas	Data de Aprovação
1 a 24	2006
	08/12/2009
25 a 45	* Súmula 39 foi revogada em 09/01/2019

	29/11/2010
46 a 70	*Súmula 47 foi revogada em 17/10/2017
71 a 90	10/12/2012
	09/12/2013
91 a 100	*Súmula 98 foi revogada em 03/09/2018
101 a 107	08/12/2014
108 a 128	03/09/2018
29 a 161	03/09/2019

Por fim, em relação à discussão acerca da “Regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação”, é de se recordar:

- Acórdão recorrido:

Ementa:

“[...]”

*DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ERRO CONTAGEM NA DECISÃO RECORRIDA. A aplicação do art. 173, I, do CTN na hipótese de ausência de pagamento antecipado encontra-se pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733, julgado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, que deve ser aplicado por este CARF à luz do art. 62, §2º do RICARF.[...]”*

Voto:

“[...]”

*Aduz a Recorrente em seu recurso que, "(...) Na Impugnação ao Auto de Infração, a Recorrente demonstrou que o crédito tributário ora exigido é integralmente improcedente, haja vista a ocorrência da decadência do direito do fisco efetuar os lançamentos de PIS e COFINS relativos ao período de janeiro a março de 2006, nos termos dos arts. 150 §4º c/c 156, V do CTN".*

*E prossegue informando que no caso sob análise é absolutamente diferente, haja vista que, para os períodos ora discutidos, não houve a apuração de PIS ou COFINS a pagar, mas sim de crédito das contribuições, devidamente lançados. Assim, considerando que a intimação se deu em 29/07/2011, deve ser reconhecida a decadência dos supostos débitos das competências de janeiro a março de 2006, para o fim de julgar improcedente o lançamento objeto do presente Auto de Infração, nos termos dos arts. 150, §4º e 156, V do CTN.*

*Como se vê, sustenta a Recorrente a aplicação na hipótese do art. 150, §4º do CTN dos períodos compreendidos entre 01/01/2006 e 31/03/2006, uma vez que os autuados foram cientificados dos Autos de Infração em 29/07/2011.*

*Segundo indicado na peça recursal, a empresa autuada informa que "não foi apurado valor a pagar das contribuições no período de janeiro a março de 2006, quando da entrega das DCTF's do período (Doc. 03 anexas à Impugnação), a Recorrente preencheu as fichas do PIS e da COFINS com o valor zero, como de fato deveria ser, conforme se constata nas DCTF's".*

***A Recorrente entende que pela sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, eventuais créditos das contribuições podem ser compensados com os respectivos débitos apurados, acarretando na situação em que há apuração de créditos (decorrentes da não cumulatividade), sem saldo a ser recolhido das contribuições ou em valores superiores aos débitos, havendo o registro apenas dos créditos nos DACON. Nestes casos, a fiscalização também realiza a homologação da apropriação dos referidos créditos, que futuramente poderão ser usados para compensar os saldos devidos.***

*Pois bem. Nota-se que no presente caso, a Recorrente declarou a existência de créditos de PIS e COFINS do período, não havendo qualquer recolhimento a ser efetuado por ausência de valor a ser pago nestes períodos.*

*Assim, portanto, a afirmação da Recorrente no sentido de que haveria pagamento antecipado no presente caso não se confirma. Desta forma, correto o entendimento da decisão de primeira instância que aplicou na hipótese o art. 173, I, do CTN. [...]*”

- Acórdão paradigma 1201-002.146:

- Ementa:

**“[...] COMPENSAÇÃO. PAGAMENTOS INDIRETOS. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DE ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO.**

*Tanto o pagamento como a compensação são formas de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, nos termos dos artigos 150, §1º, do CTN e 74, §2º, da Lei nº 9.430/96, respectivamente.(grifos não originais).[...]*”

- Voto:

*“Portanto, não há dúvidas de que, diante da ausência da comprovação de fraude por parte da Recorrente, deve ser aplicado ao caso concreto o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Logo, a homologação do lançamento deve ser efetuada em até 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.*

*(...)*

*12. Ocorre que, entre o fato gerador dos tributos aqui exigidos (31/12/2009) e a ciência da lavratura do AIIM (16/09/2016) transcorreu mais de 5 (cinco) anos e, portanto, operou-se a decadência com a consequente extinção dos créditos tributários, nos termos do artigo 156, V, do CTN.*

*13. Ademais, com relação ao entendimento da r. decisão de piso de que não teria havido recolhimento de IRPJ e CSLL a homologar no ano de 2009, restou comprovado ter a Recorrente apurado IRPJ a recolher no mês de setembro e CSLL nos meses de junho, julho, setembro, outubro e novembro.*

*14. Os débitos apurados foram extintos por compensação com saldo negativo de IRPJ por meio de DCOMPs, **conforme restou demonstrado na tabela de fls. 1259.(grifos não originais).**”*

Por se tratarem os arestos de “compensação” de créditos, com extinção do débito, ainda que diferentes na forma, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, por entender presente a divergência jurisprudencial.

Em vista de todo o exposto:

- conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- conheço em parte o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à discussão acerca da “decadência”.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Quanto ao mérito, primeiramente, importante discorrer sobre o conceito de insumos.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo 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 elucidar 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 n.ºs 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, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênia, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

*"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênia, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei*

*minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.*

*Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:*

*Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6o, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1o do Decreto-lei no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.*

*- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6o, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."*

*A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.*

*Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá.*

*A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.*

*Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.*

*Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.*

*Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.*

*Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.*

*O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.*

*Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:*

*"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA - NECESSIDADE*

*O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AEREsp 228432).*

*Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior*

*Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.*

*Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.*

*Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.*

*O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.*

*Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.*

*Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vênias ao eminente Ministro-Relator para aderir à divergência."*

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:*

*[...]*

*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 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.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que 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 Grego (*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, pra 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.

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 pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*  
*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*  
*(Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*  
*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 pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*[...]*”

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

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

*[...]*

*§ 4º 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.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

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.

Nesse *ínterim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinadas à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

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 elastecidos.*

*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 vênha, 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.

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.

Ademais, é de se tratar que o acórdão recorrido considerou ainda exigência sanitária em seu voto. Eis a ementa (destaques meus):

**“CREDITAMENTO. FRETE ESPECIALIZADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTO ACABADO. EXIGÊNCIAS SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL.**

*Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios como insumos, por se tratar de despesas operacionais.”*

Sendo assim, por imposição legal, é de se observar ainda o PN RFB 5 e considerar o reconhecimento do r. crédito.

Não obstante a esse entendimento, é de se entender ainda que 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.

É de se observar ainda que, depreendendo-se da pesquisa de jurisprudência do STJ, vê-se que não apreciou o reconhecimento do direito ao crédito interpretando o art. 3ª, inciso IX, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Sendo assim, considerando o teste de subtração para a definição de insumo, bem como todo o exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda nessa parte.

Quanto à outra matéria, qual seja, se seria passível de constituição de crédito das contribuições as despesas com embalagem no transporte de produtos, tenho que, sem delongas, deve haver o reconhecimento – o que concordo com o voto do acórdão recorrido:

*[...]*

*Verifica-se no caso concreto que os pallets são da modalidade one way, isto é, são utilizados e não retornam ao estabelecimento industrial do Recorrente, de modo que não estão sujeitos à ativação.*

*Além disso, eventual serviço de reparo pode ser necessário durante a manutenção de um estoque de pallets e para fins de garantir que esse material de embalagem para transporte esteja em condições adequadas para garantir a higidez sanitária essencial do produto a ser transportado.*

*Nesse sentido, inclusive, é o AgRg no REsp nº 1.125.253/SC, cuja ementa é literal a respeito:*

*PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO PIS/ 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.*

*Agravo regimental improvido.*

*(AgRg no REsp 1125253/SC, Rel. Ministro HUMBERTO*

*MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 27/04/2010)*

*Assim, voto por reverter as glosas de créditos de aquisição dos pallets para transporte e demais materiais de embalagem para transporte.”*

Por ser, assim, esse item essencial para atividade – até mesmo aplicando o teste de subtração, discorrido anteriormente, é de se negar provimento ao recurso.

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

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, em relação à matéria conhecida, qual seja, discussão acerca da “Regra decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação”, quando houve compensação, entendo que assiste razão ao sujeito passivo. Recordo que esse colegiado já apreciou essa matéria – o que trago a ementa do acórdão 9303-010.972:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 12/09/2002*

*DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.*

*No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial aplicável será contado a partir da data da ocorrência do fato gerador, § 4º do art. 150 do CTN, na hipótese de haver antecipação do pagamento do tributo e na ausência de dolo, fraude ou simulação. De outro modo, o prazo decadencial será contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).  
**DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL.***

*Por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate, prevaleceu entendimento de que a compensação é modalidade de extinção de crédito tributário que se equipara a pagamento para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN.”*

Naquela ocasião, a nobre conselheira Vanessa trouxe:

*[...]*

*De outro lado, a compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, equivalente a pagamento, e atraindo a aplicação da regra do art. 150, §4º do CTN para a contagem do prazo decadencial. Nesse sentido, foi pontual a argumentação da Turma a quo quanto ao tema, que passa a integrar o presente julgado, in verbis: [...] Não obstante, por um lado, eu concorde com o entendimento da instância de piso, qual seja, de que, em não existindo pagamentos antecipados pelo sujeito passivo, a regra para a contagem do prazo decadencial deve ser a do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, por outro, para o presente caso, a razão está com a Recorrente, que alega ter, sim, efetuado os pagamentos antecipados, ainda que na forma de compensação indicada na DCTF, o que consiste uma das formas de extinção do crédito tributário, a teor do inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional, procedimento este que ficou à espera da verificação por parte da Administração tributária, o que só veio a ocorrer, para os períodos anteriores a julho de 1998, após transcorrido cinco anos do respectivo fato gerador. Portanto, para este caso, a regra a ser*

*aplicada é a do § 40 do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que estabelece nos mesmos cinco anos de prazo para a constituição do crédito tributário, porém, contados da ocorrência do fato gerador, na linha do recente pronunciamento do STF que editou a Súmula Vinculante 08 reconhecendo a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que fixava em dez anos o prazo decadencial. De se afastar, pois, a exigência constante do lançamento relativa aos períodos de apuração anteriores a julho de 1998, visto que a ciência do auto de infração ocorreu em 31/07/2003. [...]*”

No presente caso, com a apuração de créditos das contribuições informados em DACON, houve a extinção do débito com a dedução (compensação) dos créditos. E, considerando a compensação/dedução como forma de extinção do débito, é de se aplicar o art. 150, § 4º do CTN. Pode-se equiparar a dedução, nesse caso, com o instituto da compensação, eis que os créditos de PIS e Cofins também poderão ser objeto de compensação, nos termos do art. 44 da IN RFB 1717/2017.

Frise-se tal entendimento o acórdão 9303-011.442:

*“DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO DÉBITO DEVIDO COM CRÉDITOS. PIS E COFINS. EQUIPARAÇÃO A COMPENSAÇÃO/PAGAMENTO.*

*Não existindo nenhuma controvérsia nos autos sobre a existência de pagamentos parciais do PIS e COFINS, considerando que houve “dedução” dos tributos devidos com créditos “não glosados”, assim como a existência de débitos e créditos em lançamento realizado com base na premissa “insuficiência de recolhimento”, o prazo de decadência será de 5 anos, a contar do fato gerador, com base no julgamento do REsp 973.733 RS do STJ em sede de recurso repetitivo e Art. 150, §4.º, do CTN. É de se equiparar, no regime não-cumulativo de PIS e COFINS, as deduções (“compensações”) de débitos e créditos no DACON à compensações e, por conseguinte, a pagamentos, para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.”*

Sendo assim, haja vista o auto de infração ter sido lavrado em 29.7.11 correspondente ao PIS e Cofins do período de janeiro a março de 2006, opera-se a decadência de o fisco lançar.

Em vista do exposto:

- Conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento;
- Conheço em parte o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento na parte conhecida.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## **Voto Vencedor**

Valcir Gassen, redator designado.

Com a devida vênia, discorda-se da eminente Conselheira Relatora no que tange ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto à questão da decadência aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

De acordo com o excelente voto no que diz respeito de que a compensação é uma forma de extinção da obrigação tributária e que equivale a pagamento, atraindo assim a aplicação da regra disposta no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional para a contagem do prazo decadencial.

Já em relação ao entendimento de que com a apuração de crédito das contribuições de PIS e COFINS informados em DICON ocorre a extinção do débito com a dedução dos créditos, tem-se posição divergente, visto que a dedução não se equipara a compensação e, ainda, não consta no art. 156 do Código Tributário Nacional como uma das formas de extinção do crédito tributário.

Não há como equiparar as deduções de débitos e créditos em DICON, no regime não-cumulativo de PIS e COFINS, a compensações como equivalentes a pagamentos com o intuito de atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto à decadência.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen