



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.721501/2014-43
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-014.423 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrentes BRF S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. PARADIGMA EM DESACORDO COM SÚMULA CARF. IMPRESTABILIDADE PARA COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

O paradigma que contraria o entendimento de súmulas CARF não se presta à comprovação de divergência jurisprudencial, nos termos do inciso III do §12 do artigo 67 do Anexo II do RICARF.

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada a divergência interpretativa necessária. Não havendo coincidência das normas apreciadas pelo acórdão recorrido e paradigma, não há como se reconhecer controvérsia interpretativa. Além disso, quando os arestos versarem sobre situações fáticas distintas, não há como se apurar divergência interpretativa.

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido quando suscita matéria carente de prequestionamento.

NORMAS PROCESSUAIS. JULGAMENTO PELO COLEGIADO *AD QUEM* DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO, EM NENHUMA DE SUAS PEÇAS DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante. É *extra petita* o julgamento quando a matéria julgada não foi devolvida ao colegiado pelas partes.

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

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF nº 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea “b” e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO INDIVIDUALIZADOS OU IDENTIFICADOS. AUSÊNCIA DE EXPLICITACÃO DO EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os bens e serviços para os quais não houve identificação, individualização ou explicitação de seu emprego no processo produtivo não podem ser aferidos quanto à sua essencialidade ou relevância, não podendo gerar créditos da não-cumulatividade.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INDUMENTÁRIA. EPI. MATERIAIS DE SERVIÇO E LIMPEZA.

É legítimo o creditamento da não-cumulatividade sobre a aquisição de indumentária, EPI, materiais de serviço e limpeza destinados a suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE TUSD/CUSD. DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA. EMPATE NA VOTAÇÃO. ART. 19-E DA LEI 10.522/2002.

As despesas de TUSD/CUSD configuram despesas de energia elétrica e geram créditos da não-cumulatividade, conforme no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº

10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da n.º 10.833/2003. Decisão decorrente da aplicação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, na redação dada pela Lei 13.988/2020, em função do empate na votação, durante o julgamento.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DA AGROINDÚSTRIA. MERCADORIA PRODUZIDA. 60%. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

EMENTAS DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IDENTIDADE DE MATÉRIAS.

Aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, em razão da identidade de matérias julgadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordaram os membros do colegiado, na sessão de 14/12/2022, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e em dar-lhe parcial provimento da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para: (a1) dar provimento ao recurso, revertendo a decisão recorrida no que se refere a itens não especificamente contestados pelo contribuinte; (a2) negar provimento ao recurso, assentando e endossando o conceito de insumos em consonância com o decidido pelo STJ no RE 1.221.170/PR; (a3) negar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida, em relação a indumentária, EPI, materiais e serviços de limpeza e material de embalagem; (a4) negar provimento ao recurso no que se refere à aplicação da Súmula CARF 157; e (b) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em vigor na data da prolação da decisão, negou-se provimento ao recurso em relação a “gastos com energia elétrica” (CUSD/TUSD), em face do empate no julgamento, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinicius Guimaraes, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo provimento. No que se refere ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, acordaram os membros do colegiado, ainda na sessão de 14/12/2022, por unanimidade de votos, por não conhecer do recurso em relação a “impossibilidade de sucessão de multas de ofício”. Em continuidade à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte também nas matérias restantes, vencidas a relatora original (Conselheira Vanessa Marini Cecconello) e a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinicius Guimarães.

Votaram ainda na sessão de 14/12/2022 os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

Nos termos da Portaria CARF n.º 107, de 04/08/2016, tendo em conta que a relatora original, Conselheira Vanessa Marini Ceconello, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto da Conselheira Vanessa Marini Ceconello nas sessões de 22/01/2020 e de 14/12/2022. Por já terem sido colhidos os votos dos Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Erika Costa Camargos Autran, não votaram em relação ao conhecimento e mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional e quanto ao conhecimento da matéria “impossibilidade de sucessão de multas de ofício” do Recurso Especial do Contribuinte, os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Cynthia Elena de Campos, respectivamente.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator *Ad Hoc*

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vanessa Marini Ceconello (relatora original), Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (presidente). Votaram ainda na sessão de 14/12/2022 os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

Como redator *ad hoc*, o Cons. Rosaldo Trevisan serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte BRF S.A, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF

n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3401-003.096**, de 23 de fevereiro de 2016, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. 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, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para uma empresa agroindustrial, constituem insumos: (a) indumentária e itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual) por imposição do Poder Público, por razões de ordem sanitária, de segurança, regulatória, entre outras, tais como: uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, e mangotes de proteção dos braços, assim como em relação aos serviços de limpeza/higienização e locação desses bens; (b) detergentes, lubrificantes, graxas, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e óleo diesel, gás GLP e lenha, e serviços relacionados a sua aquisição; (c) materiais e serviços e limpeza obrigatórios, por imposição do Poder Público, por razões de ordem sanitária, de segurança, regulatória, entre outras, tais como: dedetização, limpeza geral, desinfecção, despesas com detergentes, sabonetes, digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%; (d) materiais de embalagem ("capa rolo com 7000hwc corrugada la" e "bloco poliest.isopor 95x60x3mm"); (e) pipeta para inseminação de porcas ("pipeta descart insemin porcas foam tip"); e (f) bens e serviços referentes a análises e exames laboratoriais.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8o, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2o, da Lei no 10.833/03, em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

ENERGIA ELÉTRICA. CUSD E TUSD. ADMISSIBILIDADE PARA CRÉDITOS.

Os valores pagos a título de CUSD e de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os valores pagos a título de TUSD. Há o direito de desconto de crédito em relação a TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3o, inciso IX, da Lei no 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da no 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. 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, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: (a) indumentária e itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual) por imposição do Poder Público, por razões de ordem sanitária,

de segurança, regulatória, entre outras, tais como: uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, e mangotes de proteção dos braços, assim como em relação aos serviços de limpeza/higienização e locação desses bens; (b) detergentes, lubrificantes, graxas, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e óleo diesel, gás GLP e lenha, e serviços relacionados a sua aquisição; (c) materiais e serviços e limpeza obrigatórios, por imposição do Poder Público, por razões de ordem sanitária, de segurança, regulatória, entre outras, tais como: dedetização, limpeza geral, desinfecção, despesas com detergentes, sabonetes, digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%; (d) materiais de embalagem ("capa rolo com 7000hw corrugada la" e "bloco poliest.isopor 95x60x3mm"); (e) pipeta para inseminação de porcas ("pipeta descart insemin porcas foam tip"); e (f) bens e serviços referentes a análises e exames laboratoriais.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO. O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

ENERGIA ELÉTRICA. CUSD E TUSD. ADMISSIBILIDADE PARA CRÉDITOS.

Os valores pagos a título de CUSD e de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os valores pagos a título de TUSD. Há o direito de desconto de crédito em relação a TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da no 10.833/2003.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE. MULTAS. SÚMULA 554/STJ. SÚMULA 47/CARF.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão (REsp no 923.012/MG, e Súmula no 554/STJ). Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula no 47/CARF).

MULTA ISOLADA - RESSARCIMENTO. MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO. OBJETOS DISTINTOS. REVOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTO PELO JULGADOR.

A multa isolada de 50% prevista no § 15 do art. 74 da Lei no 9.430/1996, "sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido" tem objeto distinto daquela criada com a sua revogação, e hoje presente no § 17 do mesmo art. 74, aplicada "sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo". A aplicação da multa prevista no § 15 do art. 74 da Lei no 9.430/1996 em período anterior à sua revogação, pelo indeferimento de ressarcimento, não pode ter, simplesmente, seu fundamento alterado, no julgamento, adaptando-a ao novo enquadramento do §17.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) indumentária e itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual): deu-se provimento, por maioria, para admitir o creditamento, inclusive para itens não especificamente contestados pelo recorrente, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan (relator) e Robson José Bayerl, que limitavam aos itens especificamente questionados, e Fenelon Moscoso de Almeida, que negava provimento, designado o conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira para redigir o voto vencedor; b) Pallets e caixas: negou-se provimento por unanimidade, o conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira acompanhou pelas conclusões; c) Materiais e equipamentos deu-se parcial provimento, por unanimidade, para admitir o creditamento em relação a detergentes, lubrificantes, graxas, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e sobre óleo diesel, gás GLP e lenha e serviços relacionados à sua aquisição; d) Serviços realizados por operador logístico negou-se provimento, por unanimidade; e) Materiais e serviços e limpeza deu-se provimento, por unanimidade, para admitir o creditamento em relação a detetização, limpeza geral, desinfecção, despesas com detergentes, sabonetes, digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%; os conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida acompanharam pelas conclusões; f) Outros itens deu-se parcial provimento, por unanimidade, para admitir crédito de materiais de embalagem ("capa rolo com 7000hwcarrugada la" e "bloco poliest.isopor 95x60x3mm") e pipetas para inseminação de porcas ("pipeta descart insemin porcas foam tip"); g) Aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo: deu-se parcial provimento, por unanimidade, para admitir o crédito quanto aos bens e serviços referentes a análises e exames laboratoriais; h) Aquisições efetuadas junto a pessoas físicas: Negou-se provimento, por unanimidade, os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Elias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Robson José Bayerl, acompanharam apenas em relação à carência probatória; i) Serviços de fretes e transferência de produtos: negou-se provimento, por unanimidade, nos termos do voto; j) Aquisições de bens sujeitos a alíquota zero: negou-se provimento, por unanimidade; k) Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumo nem operação com direito a crédito: negou-se provimento, por unanimidade; l) Notas fiscais que representam aquisições de insumos que deveriam ter ocorrido com suspensão: negou-se provimento, por unanimidade; m) Valores não comprovados na memória de cálculo: negou-se provimento, por unanimidade; n) Despesas de energia elétrica: deu-se provimento, por maioria, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan (relator), Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. Designado o conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira para redigir o voto vencedor. O conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira apresentará declaração de voto; o) Despesas de aluguéis de prédios: deu-se provimento, por unanimidade, para admitir o crédito referente ao arrendamento de granja avícola pago a pessoa jurídica; p) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos: negou-se provimento, por maioria, os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, acompanharam pelas conclusões, por carência probatória, vencidos os conselheiros

Waltamir Barreiros e Robson José Bayerl, que admitiam o crédito em relação aos caminhões-guindastes; q) Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda: negou-se provimento, por unanimidade; r) Bens do Ativo Imobilizado: negou-se provimento, por unanimidade; s) Crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004: Deu-se provimento parcial, por unanimidade, nos termos do voto; t) Créditos presumidos de ICMS: Negou-se provimento, por maioria, vencido o conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira; u) Penalidades: Deu-se parcial provimento, por unanimidade, nos termos do voto

Não resignada com a parte do acórdão que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes itens: (1) acórdão do recurso voluntário seria extra petita; (2) conceito de insumo; (3) indumentária e itens de uso obrigatório (equipamentos de proteção individual); (4) materiais e equipamentos (combustíveis, lubrificantes e graxas); (5) outros itens: material de embalagem; (6) energia elétrica e (7) crédito presumido da agroindústria (percentual a ser aplicado).

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial, nos termos do despacho s/nº, de 30 de agosto de 2018, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, complementando despacho de admissibilidade proferido anteriormente, por considerar como comprovada a divergência com relação aos seguintes itens: 1- possibilidade de o colegiado recursal proceder a julgamento extra petita; 2- conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas; 3- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com indumentária e itens de uso obrigatório (equipamentos de proteção individual); 5- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com materiais e serviços de limpeza; 6- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com outros itens: material de embalagem; 7- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com energia elétrica, e; 8- percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido da agroindústria.

De outro lado, o Contribuinte também interpôs recurso especial, buscando a reforma do acórdão com relação aos seguintes itens: i- ao conceito de insumo (item II.1); ii- a possibilidade de tomada de créditos sobre pallets, caixas e outros materiais e equipamentos (item II.2 e item III.2); iii- a possibilidade de tomada de créditos relativos a despesas com "Operador Logístico" e sua apropriação (item II.3 e item III.3); iv- a legitimidade do cômputo de créditos sobre os diversos tipos de fretes adquiridos pela recorrente (item II.4 e item III.4); v- a possibilidade de tomada de crédito sobre aluguéis de veículos empregados no processo produtivo da recorrente (item II.5 e item III.5); vi- ao momento para apresentação e análise das provas no Processo Administrativo Fiscal (item II.6 e III.6); vii- a extensão das conclusões dadas a uma determinada exigência (gênero de glosa) às suas espécies não expressamente listadas (item II.7 e item III.7); viii- aos créditos presumidos do ICMS (item II.8 e item III.8); ix- a sucessão de penalidades relativas a fatos jurídicos tributários anteriores ao momento em que a sucessora e sucedida tornaram-se partes de um mesmo grupo econômico (item II.9 e item III.9).

O recurso especial do Contribuinte teve prosseguimento parcial, nos termos do despacho s/n.º, de 25 de maio de 2017, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, rerratificado em sede de julgamento de agravo de 08 de julho de 2017, somente com relação aos itens: i- quanto ao conceito de insumo; ii- quanto aos créditos sobre pallets; vi- quanto ao momento para apresentação e análise das provas no PAF, porém, somente quanto à apreciação da planilha refeita pela postulante - tópico "4.8. Valores não comprovados na memória de cálculo"; e viii- quanto aos créditos presumidos do ICMS; "despesas com caixas e demais materiais e equipamentos; "despesas com diversos tipos de fretes"; "despesas com

aluguel de veículos"; "contestação de exigências não expressamente listadas" e "multa em sucessão".

Ambos os recursos foram contrarrazoados.

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pela Cons. Vanessa Marini Cecconello na sessão de 22/01/2020 e retificado na sessão de 14/12/2022, conforme atas abaixo. Nesta última sessão, os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira apreciaram o recurso especial da Fazenda Nacional (conhecimento e mérito) e parte do conhecimento do recurso especial do Contribuinte, sendo que, por unanimidade de votos, não houve conhecimento da matéria “impossibilidade de sucessão de multas de ofício”. Após houve pedido de vista da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, convertida em vista coletiva, conforme registrado nas seguintes atas:

Ata de 22/01/2020:

Vista para o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, convertida em vista coletiva. A relatora votou por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por negar-lhe provimento. Votou, ainda, por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial quanto à indumentária e itens de uso obrigatório, materiais e serviços de limpeza, material de embalagem, energia elétrica, pallets e fretes. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não houve manifestação quanto ao conhecimento ou mérito após o voto da relatora. Não votaram os demais conselheiros. Participou do julgamento o conselheiro Walker Araújo (suplente convocado), em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito. Presidiu o julgamento o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Ata de 14/12/2022:

Vista à Conselheira Tatiana Midori Migiyama, convertida em vista coletiva pelo presidente. Foi apreciado o recurso especial da Fazenda Nacional, tendo os membros do colegiado acordado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para: (a1) dar provimento ao recurso, revertendo a decisão recorrida no que se refere a itens não especificamente contestados pelo contribuinte; (a2) negar provimento ao recurso, assentando e endossando o conceito de insumos em consonância com o decidido pelo STJ no RE 1.221.170/PR; (a3) para negar provimento ao recurso, mantendo a decisão

recorrida, em relação a indumentária, EPI, materiais e serviços de limpeza e material de embalagem; (a4) para negar provimento ao recurso, aplicando a Súmula CARF 157; e (b) 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 ao recurso em relação a “gastos com energia elétrica” (CUSD/TUSD), vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinicius Guimaraes, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo provimento. Foi iniciada a apreciação do recurso especial interposto pelo Contribuinte. Por unanimidade de votos, acordou-se em não conhecer do recurso em relação a “impossibilidade de sucessão de multas de ofício”. Na continuidade da análise do conhecimento do recurso, houve o pedido de vista. Presidiu o julgamento o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto da Cons. Vanessa Marini Cecconello, relatora original, a seguir:

Voto da Cons. Vanessa Marini Cecconello, proferido em 22/01/2020 e em 14/12/2022

Da Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Da Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento, com exceção da matéria relativa à sucessão de penalidades relativas a fatos jurídicos tributários anteriores ao momento em que a sucessora e sucedida tornaram-se partes de um mesmo grupo econômico.

Para a matéria das “multas em sucessão” entende-se que não restou comprovada a divergência jurisprudencial, nos termos do despacho de admissibilidade, *in verbis*:

[...] A decisão recorrida, ao analisar o pleito, esclarece que a Recorrente defende que é incabível a responsabilização da sucessora por incorporação, com fulcro no artigo 132 do CTN, sustentando que a empresa incorporadora só responde pelas multas da incorporada se o lançamento foi efetuado antes da incorporação.

Elucida também que a instância a quo, não obstante concordar com o argumento da recorrente, destaca que a exegese não pode prevalecer quando incorporada e incorporadora já se encontravam sob controle comum antes do ato sucessório, conforme estabelece a Súmula CARF nº 47; destacando -a DRJ- a seguinte cronologia: (a) a infração que deu causa aos lançamentos foi a dedução indevida de créditos no terceiro trimestre de 2009, e tal dedução se deu por meio dos DACON apresentados pela SADIA S.A., e transmitidos em 14/04/2011; (b) os PER/DCOMP analisados foram transmitidos em 03/05/2011; (c) a recorrente (BRF S.A.) incorporou ao seu patrimônio em 19/08/2009 a totalidade das ações ordinárias e preferenciais emitidas pela SADIA S.A., cabendo ressaltar o "fato inconteste de que a empresa sucedida era subsidiária integral da sucessora, se não à época da ocorrência dos fatos geradores das contribuições das quais foram descontados os créditos, certamente o era à data dos atos que deram causa à sanção aplicada".

O voto condutor do acórdão vergastado salienta que é incontroverso que, em 19/08/2009, a recorrente (BRF S.A.) e a SADIA S.A integravam um mesmo grupo econômico -inclusive pelo próprio recurso voluntário, às e-folhas folhas 4.991-, e nesse sentido, conclui que devem ser mantidas as multas de ofício aplicadas.

O acórdão indicado como paradigma n.º CSRF/01-04.406, de 24/02/2003, que nega provimento do recurso da Fazenda Nacional, que recorreu à 1ª Turma da CSRF contra o Acórdão n.º 101-93571, de 21/08/2001, que havia dado provimento parcial ao recurso da empresa Tigre S.A. para afastar a multa de lançamento de ofício, conforme a seguir verá, é imprestável para os fins pretendidos pela ora Recorrente.

A razão da sua imprestabilidade repousa na constatação que referido julgado contraria o preceito estatuído no enunciado da Súmula CARF n.º 47, que guarda íntima pertinência com a questão analisada no caso concreto, na medida em que, como bem pontuou o Colegiado rebatido, deriva de cinco precedentes posteriores à jurisprudência ora colacionada pela recorrente.

É suficiente para demonstrar sua inoperância, como paradigma válido, a leitura do primeiro destes precedentes, posto que já revela a origem da tese. Vejamos: "Em resumo, quando da lavratura do auto de infração (21/12/2005), os ..controladores da empresa eram os mesmos do período em que ocorreram as infrações. O principal argumento quanto à impossibilidade de se cobrar da sucessora multa por infrações fiscais cometidas pela sucedida tem como base o fato de não se poder imputar àquela responsabilidade por fatos que lhe seriam desconhecidos ou, ainda que conhecidos, completamente alheios a sua vontade. Nenhuma dessas excludentes aplica-se no caso em tela. Tratando-se de pessoas jurídicas administradas pelas mesmas pessoas, pode-se dizer que as infrações cometidas na sucedida, implicando na multa de ofício, foram praticadas sob a égide dos responsáveis perante a sucessora. Sob esse prisma, entendendo que deva prevalecer a cobrança da multa de ofício." (sic) (Acórdão n.º 10323.033, Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto, unânime em relação ao tema, sessão de 24.mai.2007)."

Portanto, em face do disposto no inciso III do parágrafo 12 do artigo 67 do Anexo III do RICARF, não caracterizada a divergência jurisprudencial, concluo que deve ser negado seguimento ao recurso especial, relativamente à impossibilidade de sucessão de multas de ofício, cujo fundamento invocado deriva de entendimento contido em paradigma que contraria enunciado da Súmula CARF n.º 47, que dispõe que é "cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico". [...]

Portanto, resta conhecido parcialmente o recurso especial do Contribuinte, quanto às demais matérias listadas: (a) possibilidade de tomada de créditos sobre pallets, caixas e demais equipamentos; (b) possibilidade de tomada de créditos sobre despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte; (c) possibilidade de tomada de créditos sobre despesas com aluguel de veículos; (d) contestação de exigências não expressamente listadas; (e) momento para apresentação e análise das provas no PAF (limitado à apreciação da planilha refeita pela postulante - tópico 4.8. - valores não comprovados na memória de cálculo); e (f) créditos presumidos de ICMS.

Do mérito

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão no que tange ao conceito de insumos adotado pelo acórdão recorrido, buscando ver aplicado o conceito mais restritivo da legislação do IPI, e, por conseguinte, insurgindo-se com relação aos itens: 1- possibilidade de o colegiado recursal proceder a julgamento extra petita; 2- conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas; 3- possibilidade de

tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com indumentária e itens de uso obrigatório (equipamentos de proteção individual); 5- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com materiais e serviços de limpeza; 6- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com outros itens: material de embalagem; 7- possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com energia elétrica, e; 8- percentual a ser aplicado para cálculo do crédito presumido da agroindústria.

O Contribuinte, a seu turno, insurge-se quanto ao i- quanto ao conceito de insumo; ii- quanto aos créditos sobre *pallets*; vi- quanto ao momento para apresentação e análise das provas no PAF, porém, somente quanto à apreciação da planilha refeita pela postulante - tópico "4.8. Valores não comprovados na memória de cálculo"; e viii- quanto aos créditos presumidos do ICMS; "despesas com caixas e demais materiais e equipamentos"; "despesas com diversos tipos de fretes"; "despesas com aluguel de veículos"; "contestação de exigências não expressamente listadas" e "multa em sucessão".

Para clareza do acórdão, os temas trazidos para apreciação em sede de recurso especial serão tratados em itens separadamente.

Do mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional - questão *extra petita*

A Fazenda Nacional sustenta que, ao dar provimento parcial para “admitir o creditamento, inclusive para itens não especificamente contestados pelo recorrente”, incorreu o acórdão em decisão *extra petita*. O dispositivo do julgado ficou assim redigido:

[...] Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) indumentária e itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual): deu-se provimento, por maioria, para admitir o creditamento, inclusive para itens não especificamente contestados pelo recorrente, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan (relator) e Robson José Bayerl, que limitavam aos itens especificamente questionados, e Fenelon Moscoso de Almeida, que negava provimento, designado o conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira para redigir o voto vencedor; b) Pallets e caixas: negou-se provimento por unanimidade, o conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira acompanhou pelas conclusões; c) Materiais e equipamentos - deu-se parcial provimento, por unanimidade, para admitir o creditamento em relação a detergentes, lubrificantes, graxas, óleos, inibidores de corrosão, anticongelantes, e sobre óleo diesel, gás GLP e lenha e serviços relacionados à sua aquisição; d) Serviços realizados por operador logístico - negou-se provimento, por unanimidade; e) Materiais e serviços e limpeza - deu-se provimento, por unanimidade, para admitir o creditamento em relação a dedetização, limpeza geral, desinfecção, despesas com detergentes, sabonetes, digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%; os conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida acompanharam pelas conclusões; f) Outros itens - deu-se parcial provimento, por unanimidade, para admitir crédito de materiais de embalagem ("capa rolo com 7000hw-corrugada la" e "bloco poliest.isopor 95x60x3mm") e pipetas para inseminação de porcas ("pipeta descart insemin porcas foam tip"); g) Aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo: deu-se parcial provimento, por unanimidade, para admitir o crédito quanto aos bens e serviços referentes a análises e exames laboratoriais; h) Aquisições efetuadas junto a pessoas físicas: Negou-se provimento, por unanimidade, os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Elias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Robson José Bayerl, acompanharam apenas em relação à carência probatória; i) Serviços de fretes e transferência de produtos: negou-se provimento, por unanimidade, nos termos do voto; j) Aquisições de bens sujeitos a alíquota zero: negou-se provimento, por unanimidade; k) Notas fiscais cujo

CFOP não representa aquisição de insumo nem operação com direito a crédito: negou-se provimento, por unanimidade; l) Notas fiscais que representam aquisições de insumos que deveriam ter ocorrido com suspensão: negou-se provimento, por unanimidade; m) Valores não comprovados na memória de cálculo: negou-se provimento, por unanimidade; n) Despesas de energia elétrica: deu-se provimento, por maioria, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan (relator), Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. Designado o conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira para redigir o voto vencedor. O conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira apresentará declaração de voto; o) Despesas de aluguéis de prédios: deu-se provimento, por unanimidade, para admitir o crédito referente ao arrendamento de granja avícola pago a pessoa jurídica; p) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos: negou-se provimento, por maioria, os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, acompanharam pelas conclusões, por carência probatória, vencidos os conselheiros Waltamir Barreiros e Robson José Bayerl, que admitiam o crédito em relação aos caminhões-guindastes; q) Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda: negou-se provimento, por unanimidade; r) Bens do Ativo Imobilizado: negou-se provimento, por unanimidade; s) Crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei no 10.925/2004: Deu-se [...]

Nesse ponto, verifica-se que assiste razão à Fazenda Nacional, devendo ser reformada a decisão para que o provimento parcial do recurso voluntário se restrinja às matérias expressamente listadas pelo Contribuinte em seu recurso, aplicando-se o decidido no Acórdão 9303-01.705:

Processo nº 11065.001315/200478

Recurso nº 244.446 Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-01.705 – 3ª Turma

Sessão de 05 de outubro de 2011

Matéria Ressarcimento de crédito de Cofins não cumulativa. julgamento extra petita

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado COUROS NOBRE BENEFICIAMENTO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

NORMAS PROCESSUAIS. JULGAMENTO PELO COLEGIADO DE SEGUNDA INSTÂNCIA DE MATÉRIA NÃO SUSCITADA PELO SUJEITO PASSIVO, EM NENHUMA DE SUAS PEÇAS DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

O julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante. É extra petita o julgamento quando a matéria julgada não foi devolvida ao colegiado pelas partes. Recurso Especial do Procurador Provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial para anular as peças processuais a partir do acórdão recorrido, inclusive, determinando que outro julgamento seja realizado, observados os limites da lide. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento.

Dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesse ponto, para excluir da decisão o direito ao creditamento de “itens não expressamente listados” pelo Contribuinte.

Conceito de insumo

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

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

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

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

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

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS)**, Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS), Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

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

critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

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

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

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

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

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

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

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que

excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

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

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

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

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

"Recurso Especial 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."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, nega-se provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, que busca conceito mais restritivo que o fixado pelo julgado do STJ.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais insurgem-se as recorrentes, reconhecendo-se ou não o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, com base nos critérios da pertinência e essencialidade.

Possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com indumentária e itens de uso obrigatório (equipamentos de proteção individual)

Em seu recurso especial, insurge-se a Fazenda Nacional quanto ao reconhecimento do direito ao creditamento das contribuições dos gastos com indumentária e itens de uso obrigatório, argumentando que não seriam aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda.

No acórdão recorrido, restou decidido que a indumentária de uso obrigatório deve ser considerada como insumo no processo produtivo do Contribuinte, *in verbis*:

No que se refere à indumentária e itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual), por certo, tais bens não são consumidos diretamente na produção do bem destinado a venda, no conceito de insumo albergado pela fiscalização (e pela DRJ). Cabe indagar, contudo, se são necessários ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, na definição aqui adotada.

Da relação de glosas da planilha "NI - Documentos não representam aquisição de insumos", a recorrente destaca uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, mangotes (de proteção dos braços), e serviços de locação de uniformes e lavanderia para a limpeza de tais itens. E defende que tais custos são necessários em razão de normas emanadas pelos órgãos reguladores (v.g., Ministério do Trabalho e Emprego, Secretaria de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde, e Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal, vinculado ao Ministério da Agricultura e Abastecimento). E cita jurisprudência do CARF (Acórdãos nº 3302-002.027, 9303-002.391, 9303-001.740, e 2102-00.107).

[...] Nesse sentido, e adequando posicionamento anterior em relação ao tema, diante do melhor detalhamento do estudo, entendo como passíveis de desconto de créditos a indumentária e os itens de uso obrigatório (equipamento de proteção individual) mencionados expressamente na defesa, cabendo a reversão da glosa em relação a tais bens (especificamente: uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, e mangotes de proteção dos braços), assim como em relação aos serviços de limpeza/higienização e locação desses bens.

Conforme deliberado em diversas ocasiões nesta 3ª Turma da CSRF, a atividade produtiva do Contribuinte, que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, requer o atendimento a todas as exigências sanitárias e regulatórias, estando dentre elas o uso de indumentária e outros itens obrigatórios para os colaboradores em suas plantas industriais (uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, mangotes (de proteção dos braços), serviços de locação de uniformes e lavanderia para a limpeza dos referidos itens).

São exemplos de julgados proferidos por este Colegiado: 9303-007.106, de 11 de julho de 2018; 9303-011.611, de 21 de julho de 2021.

Neste ponto, portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com materiais e serviços de limpeza

Os créditos com relação aos gastos com materiais e serviços de limpeza também foram objeto do pedido de reforma veiculado pela Fazenda Nacional em seu recurso, tendo a matéria sido tratada no acórdão recorrido nos seguintes termos:

Novamente, em relação a tais itens, a glosa deriva do conceito de insumos adotado pela fiscalização, e será reavaliada, diante da maior amplitude para o conceito albergada neste voto, conforme se detalhou no tópico 3.

A recorrente entende que os materiais de serviço e limpeza (dedetização, limpeza geral, desinfecção, e despesas com detergentes, sabonetes digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%) devem gerar créditos, pois são usados nas unidades produtivas para atender aos níveis de higiene nas máquinas, equipamentos e pisos do estabelecimento industrial da recorrente, às rigorosas regras emanadas pelas autoridades reguladoras.

Sobre materiais e serviços de limpeza, endossamos que, diante do conceito exposto no tópico 3 deste voto, aliado ao que afirmamos no subtópico 4.1.1, tratam-se de insumos na legislação que rege as contribuições, devendo ser afastadas as glosas. Pelo exposto, deve ser afastada a glosa em relação aos materiais e serviços e limpeza expressamente referidos na defesa (dedetização, limpeza geral, desinfecção, e despesas com detergentes, sabonetes, digluconato de clorexidina, clorexidina e econazol 10%).

Nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda também nesse ponto.

Possibilidade de tomada de créditos sobre os gastos com energia elétrica

Também insurge-se a Fazenda Nacional em face do deferimento do creditamento dos gastos com energia elétrica, deferida no acórdão recorrido com base no posicionamento externado no voto vencedor pelo Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira:

[...] pensamos que a possibilidade de o consumidor de grande porte escolher o seu fornecedor e com ele negociar diretamente um preço mais competitivo que decorre da independência nas fases de geração, transmissão e distribuição permitidas com as alterações legislativas em questão, não modifica a operação de aquisição de energia elétrica nem deve acarretar modificações de ordem tributária.

Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os custos com a TUSD.

Ante o exposto, voto no sentido de deferir o recurso voluntário apresentado pela contribuinte, ora recorrente, no item em questão, reconhecendo o direito de desconto de crédito em relação aos gastos com TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

Tratam-se referidos gastos de despesas relativas ao gerenciamento de energia elétrica, para definição de estratégia de contratação, representação perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica e gestão dos contratos de aquisição, visando racionalizar o custo da energia elétrica consumida pelo Contribuinte. Dessa forma, por ser pertinente e essencial ao processo produtivo do Sujeito Passivo, deve ser reconhecido como insumo, sendo negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também nessa matéria.

Percentual do crédito presumido da agroindústria

A matéria foi pacificada por meio da aprovação da Súmula CARF n.º 157, aprovada pelo Pleno da CSRF em 03/09/2019:

Súmula CARF n.º 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Acórdãos Precedentes: 9303-003.331, 9303-003.812, 3301-004.056, 3401-003.400, 3402-002.469 e 3403-003.551.

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também nesse ponto, mantendo-se o entendimento de que o percentual aplicável de crédito presumido é de 60%, para as empresas que atuam no segmento de avicultura, ou seja, que produzem produtos de origem animal (carnes) classificados no capítulo 2 da NCM, nas suas aquisições de quaisquer insumos, sujeitos à não incidência (pessoas físicas) ou à suspensão (artigo 9º da Lei 10.925/2004), sejam de origem animal ou vegetal, considerando-se a mercadoria produzida.

Do Dispositivo

Diante do exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento parcial para excluir o direito ao creditamento de “itens não expressamente listados” pelo Contribuinte e conheço parcialmente do recurso especial do Contribuinte exceto em relação a “multa por sucessão”.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (voto da Cons. Vanessa Marini Cecconello)

Voto Vencedor

Cons. Vinícius Guimarães, Redator Designado

Dirijo da i. relatora quanto ao conhecimento do recurso especial do contribuinte no tocante às seguintes matérias: (a) suposta divergência quanto ao conceito de insumos; (b) tomada de créditos sobre pallets, caixas e demais equipamentos; (c) tomada de créditos sobre despesas com operador logístico; (d) tomada de créditos sobre fretes diversos; (e) tomada de créditos sobre despesas com aluguel de veículos; (f) provas e preclusão no PAF; (g) contestação de exigências não expressamente listadas; e (h) créditos presumidos de ICMS.

(a) Suposta divergência quanto ao conceito de insumos

Quanto à matéria em questão, não há que se falar em dissenso jurisprudencial, pois tanto a decisão recorrida como o paradigma nº. 9303-003.477 convergem para o entendimento de que o conceito de insumos pressupõe que os gastos assim entendidos possuam ligação com o processo produtivo e, evidentemente, com o produto propriamente dito.

Já com relação ao paradigma nº. 3301-002.999, constata-se que aquela decisão confronta o teor do conceito de insumos consolidado no REsp 1.221.170/PR, ao postular pela aplicação do conceito de insumos derivado da legislação do Imposto de Renda: ou seja, o paradigma é inapto para comprovar divergência, uma vez que confronta decisão do STJ em sede de repetitivos.

Saliente-se, ademais, que a própria matéria em discussão tem teor absolutamente teórico, sem qualquer questionamento de rubricas ou despesas concretas, fato que, por si, já descaracteriza sua eventual admissibilidade.

Diante do exposto, entendo que não deve ser conhecida a matéria atinente à mera discussão de divergência quanto ao conceito de insumos adotado pelas decisões contrapostas.

(b) Tomada de créditos sobre pallets, caixas e demais equipamentos

No tocante aos créditos sobre pallets, caixas e outros equipamentos, não há que se falar em dissenso jurisprudencial entre os arestos paradigmas indicados e o acórdão recorrido.

No acórdão recorrido, o colegiado *a quo* debruçou-se sobre os elementos dos autos e concluiu que *o tempo de vida útil e o valor* dos pallets, caixas e demais equipamentos em discussão, exigiriam a contabilização daquelas despesas no ativo não circulante. Nesse ponto, não há qualquer divergência entre os arestos confrontados. O que temos é a discrepância dos fatos que permeiam as decisões analisadas com a consequente distinção nos resultados atingidos por cada uma: diferentemente dos paradigmas, no acórdão recorrido, o colegiado se volta para itens cuja vida útil e o valor reclamam sua contabilização no ativo imobilizado, resultando daí a negativa de provimento.

Saliente-se, por fim, que, no caso dos paradigmas, não houve o exame do creditamento sobre “caixas e demais materiais e equipamentos”, razão suficiente para se negar o conhecimento do recurso no tocante a tais elementos.

Diante de dessemelhanças fáticas entre as decisões contrapostas, não há como se estabelecer uma base de comparação para fins de dedução de divergência jurisprudencial, razão pela qual o recurso especial não deve ser conhecido.

(c) Tomada de créditos sobre despesas com operador logístico

Não há que se falar em divergência com relação à matéria “despesas com operador logístico”. Nesse ponto, é de se assinalar que o fundamento do acórdão recorrido, como bem sublinhou o despacho de admissibilidade, se assentou em questão probatória, pois a recorrente “se limitou em apresentar jurisprudência sobre a matéria, sem vincular especificamente as operações glosadas a tais precedentes, comprovando, por exemplo, que as operações glosadas se referem especificamente a despesas de fretes de vendas, conforme aduz”. Ou seja, em seu recurso, o sujeito passivo não teria apresentado provas da existência e natureza dos créditos postulados, razão pela qual o recurso foi improvido.

Ora, assim como no item precedente, não há qualquer divergência de interpretação entre os arestos confrontados. Diferentemente do paradigma, no acórdão recorrido a negativa de provimento se deu em função da ausência de provas para a caracterização e comprovação das despesas com operador logístico, razão pela qual o recurso especial não deve ser admitido quanto à presente matéria.

(d) Tomada de créditos com relação a fretes diversos

Como no item precedente, estamos, mais uma vez, diante de questão probatória: o fundamento da decisão recorrida para a negativa à tomada de créditos com fretes diversos se assenta no fato de a recorrente não ter comprovado tais dispêndios.

Nesse contexto, foi preciso o despacho de admissibilidade que negou seguimento à matéria, tendo assinalado que o motivo da denegação do recurso, pelo colegiado *a quo*, assentou-se “no fato de a petionária não comprovar que tais desembolsos se coadunam com uma das hipóteses legais ensejadoras do crédito”.

Compulsando os paradigmas apresentados, pode-se observar que foi dado provimento aos créditos com relação a fretes em situações em que aquelas despesas foram comprovadas: ou seja, os paradigmas, ao invés de contrariarem a decisão recorrida, sustentam que, no caso de não comprovação das despesas, o reconhecimento do respectivo crédito é indevido.

Não há, portanto, entre os arestos paradigmas e a decisão recorrida, qualquer divergência de interpretação: todas as decisões sustentam a necessidade de comprovação das despesas a fim de que se possa reconhecer seu crédito. No caso dos paradigmas, os créditos

foram reconhecidos na medida em que foram comprovados, enquanto que, no recorrido, não houve produção de provas suficientes para a demonstração do direito invocado.

Diante da ausência de divergência, o recurso especial não deve ser admitido quanto à matéria ora analisada.

(e) Tomada de créditos com relação ao aluguel de veículos

Também na matéria presente, em que se discute a tomada de créditos sobre o “aluguel de veículos”, não há que se falar em divergência jurisprudencial, tendo em vista que o fundamento para a negativa de crédito, pelo acórdão recorrido, assentou-se em questão probatória, como bem sustentou o despacho de admissibilidade, não existindo qualquer dissenso entre aquela decisão e os acórdãos paradigmas. Nesse ponto, transcrevo, a seguir, os fundamentos expressos no despacho, adotando-os como razões para o não conhecimento da matéria:

A decisão recorrida sustenta, em relação às alegadas despesas com alugueis de veículos empregados no processo produtivo da Recorrente, que o dispositivo incidente é o inciso IV do artigo 3º das referidas leis de regência, por se referir a "alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa", nada dispondo sobre veículos, nem aqueles que a recorrente afirma serem "verdadeiras máquinas", porque possuem recursos acoplados, nem os simples veículos de passeio utilizados pelos vendedores, aos quais a recorrente também dedica tópico de sua defesa, sustentando que são essenciais ao processo produtivo. Por esta razão, o Colegiado decidiu pela subsistência da glosa, por absoluta falta de amparo legal para o desconto de crédito nas operações em discussão. Aliado ainda à constatação de que a argumentação genérica da defesa não possibilita levar aos autos provas da adequação ao dispositivo normativo no qual se conforma o direito de crédito demandado.

O acórdão indicado como paradigma nº 3301-001.635, discordando do entendimento contido na decisão de primeira instância, segundo a qual o valor do aluguel dos veículos pesados não pode servir de base para o cálculo de créditos, uma vez que não se enquadra em nenhuma das hipóteses estabelecidas pela legislação de regência, que prescreve que apenas o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos são passíveis de dedução, o que não é o caso dos veículos pesados em questão. Salienta também a decisão de primeira instância que não merece prosperar o argumento de que esses valores seriam insumos utilizados na produção, uma vez que não se enquadra no conceito de insumo estabelecido pela IN SRF nº 247/2002 e pela IN SRF nº 404/2004 para o PIS e para a Cofins, respectivamente; decide por reformá-la, revertendo, in casu, a glosa dos créditos relativos a tais dispêndios -locação de veículos de transporte-, porquanto entende tratar-se de gastos essenciais e indispensáveis às atividades da Recorrente, não encontrando guarida a exigência para limitar os insumos à legislação do IPI.

O acórdão indicado como paradigma nº 3401-002.936 ressalta que para os julgadores a quo a contribuinte não contestou referida matéria em sua manifestação de inconformidade e a consideraram passível de exigência definitiva. Por sua vez, em seu recurso a contribuinte alega que a matéria foi contestada, e roga para que haja revisão da decisão do acórdão a esse respeito e que a exigência seja considerada improcedente no mérito.

Após análise atenta da contestação da contribuinte o colegiado recorrido concluiu assistir razão à conclusão dos julgadores de piso, na medida em que constatou que a contribuinte, ao longo do recurso, não retorna a essa glosa, pois não se preocupou em argumentar específica e inequivocamente contra a mesma (glosa), não demonstra como os veículos alugados integraram seu processo de produção, ou seja, não prova o que alega, apenas mantém a argumentação que veículos são máquinas e equipamentos e que são insumos, não evidenciando, portanto, como, onde e quando os veículos alugados podem ser considerados máquinas e equipamento e se integraram de fato no processo produtivo de cana de açúcar, ou do açúcar, ou do álcool.

Nesse sentido, mencionado colegiado não deu provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida e respectiva glosa, sob o fundamento que a Recorrente proporciona substância às suas alegações quando a elas junta provas ou demonstra prejuízo à verdade material, salientando, por fim, que não cabe à administração e ao tribunal administrativo suprir o que legitimamente dela se espera.

Depreende-se do acórdão recorrido que o motivo pelo qual foi considerada correta a referida glosa está baseado no fato de a reclamante não especificar, sequer demonstrar, que as ditas "verdadeiras máquinas" referem-se àqueles insumos previstos no texto do artigo 2º, parágrafo 1º, inciso III da Lei nº 10.637/2002, que rege a contribuição para o PIS/Pasep, ou no idêntico comando contido na Lei nº 10.833/2003, que disciplina a Cofins, ou, de outra forma, no texto do inciso IV do artigo 3º das referidas leis de regência, a fim de comprovar que tais desembolsos se coadunam com uma das hipóteses legais ensejadoras do crédito. O primeiro paradigma, que em tese poderia comprovar a dissidência jurisprudencial, ao restringir a questão à glosa de aluguéis dos veículos pesado, para o fim de reverter-las, esclarece que sua motivação decorre do entendimento segundo o qual, por se tratar de gastos essenciais e indispensáveis às atividades da Recorrente, não encontra amparo a limitação imposta pela legislação do IPI, uma vez que esclarece não haver dúvida que tais dispêndios efetivamente referem-se a aluguéis de veículos pesado. O segundo paradigma, por sua vez, diferentemente da pretensão da Recorrente, imprime raciocínio idêntico ao manifestado no acórdão recorrido, segundo o qual a manutenção da glosa decorre da não comprovação do direito alegado pela postulante.

Portanto, não caracterizada a divergência jurisprudencial, pelo contrário, restando evidenciada a concordância de entendimento dos respectivos julgados, concluo que deve ser negado seguimento ao recurso especial, relativamente às despesas com alegados aluguéis de veículos - "verdadeiras máquinas",-.

Diante da ausência de divergência, o recurso especial não deve ser conhecido quanto à matéria acima analisada.

(f) Provas e preclusão no PAF

Essa matéria diz respeito às discrepâncias entre o somatório das NF de aquisição de insumos informado no Dacon *versus* somatório das NF listadas em memória de cálculo entregue pela empresa durante o procedimento de fiscalização. A Fiscalização glosou os créditos informados em Dacon e não comprovados por meio da memória de cálculo.

No recurso voluntário, alega-se que a planilha apresentada continha erros, razão pela qual, na impugnação, apresentou-se nova planilha com outra memória de cálculo da composição dos créditos da Fichas 6B e 16B – Linha 2 do Dacon, para julho, agosto e setembro de 2009.

O poder probante dessa nova memória de cálculo foi rechaçado pela DRJ, porque estava desacompanhada de documentação contábil-fiscal.

Em seu recurso voluntário, o sujeito passivo pleiteou a reforma da decisão de primeira instância, *"...para que seja considerada e analisada a documentação apresentada (doc. 13 da Impugnação), de forma a ser comprovada a integralidade das aquisições de insumos realizadas e, de tal forma, canceladas as glosas realizadas a tal título."*

Em face desse pleito, a decisão recorrida indeferiu o pedido, endossando o posicionamento da primeira instância, porque a memória de cálculo que embasou a glosa *"...foi tomada em conta, "...demandando-se os documentos comprobatórios correspondentes, e não pode agora, finalizada a fiscalização e já na instância final do contencioso, alterar a empresa sua memória de cálculo, ao desamparo de qualquer documento comprobatório."*

No caso do paradigma 9202-002.162, o colegiado apreciou divergência jurisprudencial a respeito da preclusão processual (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972). O voto condutor da decisão asseverou que *"...não devemos admitir a preclusão como instituto absoluto e sólido, bem como não podemos abrir mão do regramento processual a todo instante em observância ao princípio da verdade material", concluindo que cada caso deverá ser analisado individualmente, ressaltando suas peculiaridades, não se devendo firmar convencimento, como questão de direito, escorado na preclusão ou no princípio da verdade material, os quais irão sobressair por suas próprias especificidades."* Isso dito, contemplando comprovante do creditamento em sua conta bancária nº 021.0993 – Agência 3500 – Banco Safra S/A, no valor de R\$ 287.438,76, realizado em 10/12/2002, respaldado em resgate de aplicação de

renda fixa, trazido àqueles autos na fase recursal, a decisão resolveu analisa-la e acolhê-la, com fulcro nos princípios da instrumentalidade processual e da verdade material, porque reforçava a tese defendida pelo sujeito passivo e era capaz de rechaçar a pretensão fiscal.

A dedução de divergência, a partir de tal paradigma, não é viável, pois a preclusão, fundamento adotado pelo paradigma, não foi a razão adotada pela decisão recorrida para a desconsideração da tal planilha com a nova memória de cálculo: ou seja, as decisões confrontadas tratam de questões fáticas e jurídicas distintas, razão pela qual não há como se apurar divergência interpretativa.

No caso do segundo paradigma, Acórdão n.º. 2402-005.469, o colegiado resolveu então atenuar o rigor da regra de preclusão do § 4º do art. 16 do PAF, deferindo "...a juntada dos documentos apresentados após a impugnação, mormente daqueles em anexo à peça recursal, pois de fundamental importância para o julgamento da presente controvérsia." Ora, também nesse caso, não há como se cotejar divergência com o acórdão recorrido, tendo em vista que a decisão recorrida não rechaçou a planilha com a nova memória de cálculo com fundamento na preclusão.

Diante do exposto, a matéria ora analisada não deve ser conhecida.

(g) Contestação de exigências não expressamente listadas

A matéria versa sobre a necessidade de que a impugnação, no âmbito do processo fiscal, seja expressa e específica. O argumento da recorrente é que isso é impraticável do ponto de vista operacional. Sobre isso, a decisão recorrida não ofereceu uma linha sequer, como reconheceu, de forma precisa, o Despacho em agravo: "Ocorre que não há no acórdão recorrido um tópico com esse título, tendo eu encontrado muita dificuldade em entender do que está o despacho a falar."

Saliente-se que a matéria ora analisada também não foi suscitada em embargos. Ainda assim, mesmo diante de evidente falta de prequestionamento, o Despacho em Agravo decidiu que a divergência deveria ser admitida em nome da ampla defesa.

Parece-me que, no caso, diante de manifesta ausência de pressuposto de admissibilidade previsto em regra expressa, suscitar princípios como a ampla defesa se revela inapropriado ao julgador.

Pois bem. Considerando que a matéria trazida em Recurso consiste, precisamente, na interpretação a ser dada ao art. 17 do PAF – necessidade de impugnação específica de cada item glosado -, e que não há, na decisão recorrida qualquer menção ao tema, não há como se admitir sua discussão, tendo em vista a manifesta ausência de prequestionamento, requisito fundamental para a admissibilidade de Recurso Especial.

(h) Exigência de créditos de PIS/COFINS sobre créditos presumidos de ICMS

Com relação à presente matéria, não há que se falar em divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma indicado. Explico.

Compulsando o acórdão recorrido, percebe-se que o colegiado adotou, como fato incontroverso, que as rubricas sob discussão tratavam-se de valores recebidos a título de subvenção de custeio. Nessa linha, tendo em vista a natureza dos créditos, decidiu-se, em face da previsão do art. 44 da **Lei nº. 4.506/1964**, pela procedência da incidência de PIS/COFINS. Veja-se a fundamentação trazida no voto condutor do aresto recorrido:

Em sua defesa, a recorrente sustenta que tais valores não constituem receita, por não significarem aumento efetivo no patrimônio líquido da empresa, mas sim recuperação de custos (subvenção de custeio), citando precedentes administrativos e judiciais.

Assim, tem-se como incontroverso, nos autos que se está a tratar sobre subvenção de custeio.

E as subvenções para custeio, por expressa disposição legal, constituem receita bruta operacional (e, portanto, "receita"), como se percebe no art. 44 da Lei no 4.506/1964:

(...)

E, nesse sentido, são as subvenções de custeio inequivocamente tributadas pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS, conforme art. 1º das leis de regência

(Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003).

Tal comando legal é relevante para afastar, desde já, ao menos neste tribunal administrativo, por força da multi-citada Súmula CARF no 2, o entendimento de que as subvenções não constituem receitas, porque isso equivaleria a afastar comando legal vigente.

E adicione-se, no que se refere à sistemática da não cumulatividade adotada para as contribuições em análise, regida pelas Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, que a incidência é sobre “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (operacionais ou não operacionais), “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Assim, resta claro, segundo a legislação diretamente aplicável ao caso, que o crédito presumido de ICMS em análise no presente processo, que constitui subvenção de custeio, deve integrar a base de cálculo das contribuições. Pertinente, assim, a glosa.

No entanto, há ainda questão adicional a analisar, em função da alegação da recorrente de que o STF, em caso análogo, de reconhecida repercussão geral (RE no 606.107/RS), teria afastado a incidência das contribuições sobre cessão de créditos de ICMS a terceiros, sob o argumento de que somente será receita o elemento novo e positivo integrado ao patrimônio líquido, e não a receita decorrente da recuperação de ônus econômico advindo do ICMS. Entre os precedentes colacionados na peça recursal, este é o único que teria o condão de vincular o julgador administrativo, e, portanto, merece análise, empreendida a seguir.

A decisão definitiva, pelo STF, em relação à matéria, foi proferida em 22/05/2013 (com publicação em 25/11/2013), e o pleno da corte julgou o RE no 606.107/RS, acordando, por maioria de votos (vencido o Min. Dias Toffoli), que:

(...)

Em consulta ao sítio web do STF, atesta-se que tal acórdão transitou em julgado ainda em dezembro de 2013. Assim, suas conclusões devem ser reproduzidas neste julgamento administrativo.

Mas não se vê em tal precedente nenhuma conclusão sobre a matéria aqui discutida: inclusão na base de cálculo das contribuições de valores referentes a créditos presumidos de ICMS que constituam subvenção de custeio. A conclusão externada pela suprema corte é tão somente de que é "inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS". E é tal conclusão que deve ser reproduzida por este tribunal, e não eventuais premissas ou discussões tangenciadas na votação da suprema corte.

Assim, nenhuma influência direta tem a questão decidida no RE no 606.107/RS sobre o tema tratado no presente contencioso.

Deve, portanto, diante do exposto, ser mantida a glosa.

Como se constata, o fundamento para a negativa de crédito, consignado na decisão recorrida, ancora-se na interpretação do art. 44 da Lei nº. 4.506/1964 e no fato incontroverso de que as rubricas discutidas eram subvenção de custeio. Ademais, analisando a decisão judicial suscitada pela recorrente, o colegiado a quo acertadamente esclareceu que o RE nº. 606.107/RS não tratava da mesma matéria discutida nos autos – qual seja, a incidência das contribuições não cumulativas sobre os valores atinentes a créditos presumidos que constituam subvenção de custeio -, mas à inconstitucionalidade da incidência daquelas contribuições sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

No acórdão paradigma, não há a discussão travada no recorrido acerca do art. 44 da Lei nº. 4.506/64 nem tampouco discute-se, em seu voto condutor, se a natureza dos incentivos do ICMS são subvenção de custeio. Tal deficiência no paradigma impede que possamos apurar divergência entre aquela decisão e o acórdão recorrido.

Caberia à recorrente apresentar paradigma em que a decisão analisasse a incidência do art. 44 da Lei nº. 4.506/1964 em face de incontroversa subvenção de custeio. No paradigma apresentado, não há como sabermos se o colegiado teria chegado à mesma conclusão

se tivesse apreciado diante dos mesmos contornos fáticos e normas legais analisadas pelo colegiado *a quo*.

Assim, tendo em vista que não há como deduzir, do confronto das decisões recorrida e paradigma, dissenso quanto à interpretação da legislação tributária, entendo que o recurso não deve ser conhecido com relação à matéria ora analisada.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães