



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.900942/2010-61
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.709 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POLITENO INDUSTRIA E COMERCIO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS.
CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor, em relação ao conhecimento, a Conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 3401-008.830, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, rejeitou a solicitação de juntada por apensação dos processos citados e de realização de diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para afastar as glosas associadas a água desmineralizada; água clarificada; ar de instrumento; vapor a 15 Kgf/cm² e a 42Kgf/cm²; ar de serviço; controladores de depósito (trocador de calor e incrustação) e inibidores de corrosão; e (ii) por maioria de votos, para afastar as glosas relativas a material de embalagem, vencidos o Conselheiro Ronaldo Souza Dias, que negava provimento, e os Conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche, que o davam em menor grau, negando provimento quanto aos pallets.

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

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça e incorporado pela legislação complementar tributária, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso dos autos; vapor; água desmineralizada; água clarificada e ar comprimido (ar de instrumento e ar de serviço).

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. COMPROVAÇÃO.

Para o reconhecimento de crédito na sistemática da não-cumulatividade é necessário que restem plenamente caracterizados os atributos de certeza e liquidez devendo ser comprovados por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência para discussão acerca da matéria “crédito de PIS e Cofins. Embalagens de transporte”. Trouxe, em síntese, que:

- (i) as embalagens de apresentação se enquadram no conceito de insumo para fins de créditos no regime não cumulativo;
- (ii) as embalagens de transporte não são considerados insumos para esses fins;

- (iii) a embalagem secundária tal como big bag e seus acessórios, as quais tem a função de agrupar as embalagens primárias para transporte, não se agregam ao produto final, portanto, não se configuram como insumos para fins de créditos na não cumulatividade.

Em despacho às fls. 1369 à 1371, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo que a recorrida colacionou aos autos Lista Técnica de alguns de seus produtos, evidenciando que os materiais de embalagem constituem verdadeiros insumos das mercadorias produzidas, integrando-as como parte indissociável destas, que compõe o seu custo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para o conhecimento ou não do recurso, importante recordar:

- Acórdão recorrido:

✓ Ementa:

“[...]

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS.

CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física

dos materiais podem gerar direito a crédito relativo às suas aquisições. [...]”

✓ Voto:

“[...]”

Quanto à glosa relativa à material de embalagem, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, ousou dele discordar exclusivamente em relação às glosas relativas a material de embalagem, o que faço nos seguintes termos.

A decisão recorrida entendeu que se estaria diante de “(...) *adição de embalagem depois de o produto estar fabricado*”, o que “(...) *não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto*”.

Voltamo-nos, na espécie, a sacarias, sacas, sacos, *big bags*, *mag bags* ou em contêineres empilhados, a depender da quantidade, em *pallets* para fins de transporte do setor de ensacamento para o estoque e posterior destino aos compradores, bem como a filme/filme stretch, braçadeiras, caixas de papelão, filmes, fitas e colas que têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas.

Os materiais de embalagem utilizados com a finalidade de manter o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção. Em conformidade com o parecer técnico do IPT são utilizados no ensacamento e acondicionamento do polietileno produzido, sendo que o produto final é apresentado na forma de pó, pallets e microesferas, afigurando-se inviável seu armazenamento e posterior venda sem o devido armazenamento.

Observe-se, em especial naquilo que toca aos *pallets*, que se está diante de material classificado como “*one way*”, não retornável, integrando, portanto, a embalagem do produto final, e retirá-los seria inviabilizar a venda pois sobre eles são agrupados os sacos e posteriormente o conjunto é envolvido em capas, capuzes, plásticos e plásticos filmes, nos termos do parecer técnico voltado a analisar especificamente a função dos estrados:

O processo de embalagem se inicia (Etapa 1) com os pellets de polietileno sendo primeiro embalados em sacaria ou contêineres flexíveis, também denominados contentores flexíveis, ou big bags de rafia.

Em seguida (Etapa 2) os big bags são revestidos com um filme protetor stretch e uma capa protetora.

*Por fim, na etapa final (Etapa 3), os big bags envolvidos nos filmes protetores são apoiados sobre **paletes de madeira**. Entre os paletes de madeira e os big bags, é inserida uma folha de papelão que protege a embalagem contra rasgamento, tendo em vista a possível presença de farpas e irregularidades na madeira do palete de madeira.*

(...)

Outra função que se mostra clara é a de que os paletes de madeira também:

d) exercem a importante função de isolar todo o sistema de contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Como se vê, a função principal dos paletes de madeira consiste em proteger o sistema do contato direto com o solo, minimizando ou mesmo evitando possíveis contatos com micro-organismos e produtos químicos ou águas contaminadas presentes no solo.

Ademais, também desempenham a função secundária de serem utilizados para suportar e permitir o transporte com uso de empilhadeira dos materiais produzidos e embalados, conforme descrito acima, também são responsáveis pela proteção da carga.

São, portanto, necessários para o processo envolvido na atividade fabril da contribuinte, devendo os custos de sua aquisição implicarem creditamento também neste particular. É, portanto, correta a apropriação dos créditos referentes a material de embalagem, incluindo-se sob tal rubrica os *pallets*, e, neste sentido, resta registrada nossa divergência pontual quanto ao voto do relator.

Este, aliás, é o entendimento do Acórdão CSRF nº 9303-009.049, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em sessão de 17/07/2019 em votação unânime, no sentido de que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e que, depois de concluído o processo produtivo, se destinam ao transporte dos produtos acabados para garantir a integridade física dos materiais devem gerar direito a creditamento de PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa, relativo às suas aquisições.

Assim, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de afastar as glosas relativas a material de embalagem.

- Acórdão 9303-007.111 indicado como paradigma:

✓ Ementa:

“[...]

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS

- informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de

aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte [...]"

✓ Voto:

"[...]"

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que o uso da embalagem é essencial para a preservação das características dos seus produtos, durante o transporte até os pontos de venda. Penso inclusive, que em maior ou menor grau, a depende do produto final, esta é a finalidade mesmo da embalagem de transporte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Portanto após o encerramento do processo produtivo não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação, a exemplo do aproveitamento do crédito do frete na operação de venda (situação excepcionada expressamente pela Lei).

Assim, por se tratar de gastos efetuados após o encerramento do processo produtivo em relação aos quais não há previsão na legislação de regência, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de restabelecer as glosas de créditos em relação aos gastos com embalagens destinadas ao transporte do produto final."

- Acórdão 9303-009.310 indicado como paradigma:

✓ Ementa:

"[...]"

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets. [...]"

✓ Voto:

"[...]"

Lembro ainda que a decisão recorrida também rechaçou a possibilidade de os PALLETS comporem as despesas frete e armazenagem na venda e que esse aspecto não foi objeto de recurso pela contribuinte. Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida quanto às embalagens que não se incorporam ao produto. [...]”

Vê-se que não há como se atestar, nos casos tratados nos acórdãos paradigmas, que se tivesse sido acostado laudos, da mesma forma que no presente caso, as decisões seriam diversas. Sendo assim, por não se tratarem de mesma situação fática, entendo que o recurso não deva ser conhecido.

Considerando que restei vencida pelo direcionamento ao não conhecimento do recurso, passo ao mérito. Discorrendo primeiramente sobre o conceito de insumos e critérios a serem observados para a conceituação para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

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

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

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO,

PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do

que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

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

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

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

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

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

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de

insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

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

[...]

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

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

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

[...]

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

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

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e

para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

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

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

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

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

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

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

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

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

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

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
(Incluído)
*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto***

em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído)

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

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

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

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]"

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

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

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

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

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

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

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas

operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

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

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

quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.”

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

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

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

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

Precedentes.

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

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

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

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

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

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

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

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

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

serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

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

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

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

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

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

Ex positis, quanto às embalagens para transporte, por serem essenciais a atividade do sujeito passivo, sendo consideradas pelo colegiado a quo como parte da etapa de produção, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Ora, de acordo com o acórdão recorrido, materiais de embalagem utilizados pela ora Recorrida (sacarias, sacas, sacos, big bags, mag bags, contêineres, pallets, filme/filme stretch, braçadeiras,

caixas de papelão, filmes, fitas e colas), ***“têm por finalidade manter agrupadas por espécie e quantidade as embalagens vedadas e lacradas”*** [...], de modo que são ***“necessários para o processo envolvido na atividade fabril da contribuinte, devendo os custos de sua aquisição implicarem creditamentos”***. (fl. 1338/1339).

Entendo que o sujeito passivo obteve êxito ao trazer o robusto Parecer Técnico 20.465-301, da lavra do Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, já colacionado aos autos, o qual demonstra exaustivamente e com nítida clareza a função exercida por cada um dos citados materiais de embalagem nos diversos processos fabris desenvolvidos nas suas unidades industriais. Sendo, por evidente, essenciais a atividade do sujeito passivo, tendo como função basilar garantir a integridade física dos materiais em comento.

Reforça o sujeito passivo, com base no parecer que:

- No exercício das suas atividades, a Recorrida necessita adquirir materiais de embalagem para fins de utilização no ensacamento do polietileno, polipropileno e PVC produzidos nas suas plantas industriais, conforme descrito nas páginas 218 a 226 (polietileno); 258 a 263 (polipropileno); e 326 a 331 (PVC) do Parecer Técnico do IPT;
- Os produtos finais apresentam-se na forma de pó, pellets e microesferas, de modo que se torna inviável seu armazenamento e a sua subsequente venda sem que estes sejam propriamente acondicionados, sob pena destes entrarem em contato com o solo, sendo contaminados por umidade, sujidades, partículas e demais resíduos, que inviabilizariam o produto em si e a entrega aos seus clientes em condições apropriadas, estabelecidas em rígidas especificações técnicas balizadas por normas e ditadas pelo mercado.
- Se utiliza de sacarias, sacas, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner injetor e sacas para big bags, que se tratam de sacos que acondicionam maior ou menor quantidade de produtos finais (polietileno e PVC, por exemplo), a depender de sua efetiva capacidade, para embalar seus produtos finais;

- Tais embalagens agrupam os produtos finais, e mantêm a sua integridade durante seu armazenamento e transporte até a clientela, evitando ainda a sua contaminação por umidade, matérias orgânicas, resíduos e detritos, etc., afastando-os do contato com esses elementos, já que não podem ser vendidos em seu estado bruto, a granel, sem que estejam devidamente acondicionados, dispostos e protegidos em embalagens fracionadas;
- A função desses sacos é justamente o de proporcionar em determinadas quantidades e sobretudo proteger o produto final de quaisquer contaminações que o tornaria impróprio para consumo pela sua clientela industrial, servindo assim verdadeiramente ao seu acondicionamento, integrando as mercadorias vendidas, já que não são reutilizados;
- Após serem produzidos e embalados, os produtos são empilhados sobre os paletes, para, então, serem transportados do setor de ensacamento para o estoque, e logo após a rumar com destino aos seus compradores. Tais pranchas de madeira são utilizadas, de igual forma, com o objetivo de manter as características físico-químicas dos produtos, evitando que estes, por exemplo, percam as suas características originais mediante contato com a superfície (fria ou quente) do solo. Registre-se pela sua importância que os paletes são classificadas muitas vezes como “one way” (*Pallet One Way*) devido ao fato de os mesmos não serem retornáveis;
- Os paletes não apenas evitam que os produtos finais, já ensacados tenham contato com o chão e consequente contaminação por meio de sujidades, umidade, microorganismos, o que tornariam impróprios para utilização como matéria prima da indústria de plásticos, terceira geração na cadeia dos químicos e petroquímicos.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao excelente voto da Ilustre Conselheira Relatora Tatiana Midori Migiyama, ousou-se divergir do mesmo na parte relativa ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

A Fazenda Nacional, em sede de recurso especial, alegou divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de crédito para as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS não-cumulativos apurado sobre as embalagens utilizadas para o transporte de produtos acabados – pallets.

Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 9303-007.111 e 9303-009.310, que, diferentemente da decisão proferida em sede de recurso voluntário, não reconhecem o direito ao creditamento sobre os gastos com embalagens de transporte dos produtos acabados.

Consta da ementa do acórdão recorrido que mesmo não sendo incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, e sendo utilizadas após concluído o processo produtivo para transporte do produto acabado, garantindo a integridade física dos produtos., as embalagens de transporte geram direito ao crédito:

[...]

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas que depois de concluído o processo produtivo se destinam ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), para garantir a integridade física dos materiais podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

[...]

Por outro lado, nos acórdãos paradigmas nº 9303-007.111 e 9303-009.310, ambos proferidos por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prevaleceu entendimento

pela impossibilidade de creditamento dos gastos com embalagens para transporte pois refere-se a etapa posterior à conclusão do processo produtivo. Vejam-se as ementas:

Acórdão nº 9303-007.111

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. DIREITO À CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS NA AQUISIÇÃO DE PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

Acórdão nº 9303-009.310

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa de Pis/Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. MATERIAIS DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA.

Os materiais de higienização e limpeza, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios não se consideram como insumos, tendo em vista sua essencialidade.

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pelo recorrente. Não é possível a verificação de divergência quando as discussões travadas no acórdão recorrido e no paradigma se referem a matérias diversas.

(grifos nossos)

Dessa forma, considerou-se como demonstrada a divergência jurisprudencial, pois tanto no acórdão recorrido quanto nos paradigmas os itens em análise são as embalagens para transporte de produtos acabados, empregadas após a conclusão do processo produtivo.

Enquanto o Colegiado *a quo* considerou como possível a tomada de créditos, por serem essenciais à manutenção da integridade física dos produtos, os julgados paradigmáticos manifestaram-se pela negativa do crédito, não em razão de serem ou não essenciais, sendo irrelevante a existência ou não de um laudo para essa análise específica, mas sim por se tratar de etapa posterior ao processo produtivo. Bem caracterizada a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, foi conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, ser-lhe negado provimento nos termos do voto da Nobre Conselheira Relatora.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello