



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

Processo n° 16349.000274/2009-44
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.781 – 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria 63.697.4349 — COFINS — CRÉDITO — Conceito de insumo aplicável na apuração de créditos das contribuições não cumulativas
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PERDIGAO AGROINDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Ementa:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS SERVIÇOS DE REMOÇÃO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS, PALLETS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO E MATERIAIS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. 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 empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a despesas incorridas com custos de serviços de remoção de resíduos industriais, pallets utilizados no processo produtivo, materiais de limpeza e conservação e fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

PIS E COFINS. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

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

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos

considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº **1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

RESSARCIMENTO. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO IMOBILIZADO.

Para fins de ressarcimento de créditos com a aquisição de bens a título de insumo, não podem estes serem componentes do ativo imobilizado da contribuinte. No caso concreto, há indícios de que sejam bens do ativo imobilizado e a contribuinte não trouxe qualquer prova em sentido contrário.

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

Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito referente a materiais de limpeza e manutenção e operações de frete entre os estabelecimentos, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento parcial em menor extensão, os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento integral e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deu provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência tempestivo interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte, ao amparo do art. 64, II e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, contra Acórdão nº 3403-003.052, proferido pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, que decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos, cuja ementa ficou assim redigida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são 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 empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

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

Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos, calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, quando adquiridos a pessoa jurídica estabelecida no País, com suspensão obrigatória da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial contestando o Acórdão e apontando divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos e sua caracterização para fins de apuração de direito a crédito de PIS e de COFINS e à subsunção dos custos dos serviços de remoção de resíduos no conceito de insumo e no reconhecimento de direito a crédito.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nº 203-12.448 02-03.718/CSRF e nº 9303-00.720/CSRF.

O exame de admissibilidade, e-fls. 3663/3669 , deu seguimento ao recurso em relação as matérias: "***conceito de insumos e sua caracterização para fins de apuração de direito a crédito de PIS e de COFINS e à subsunção dos custos dos serviços de remoção de resíduos no conceito de insumo e no reconhecimento de direito a crédito.***"

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário e do Recurso Especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional em 15/10/2015 (Ciência Eletrônica por abertura de mensagem de fls. 3674), o Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 3881 a 3900 e interpôs, em 26/10/2015 (Carimbo às fls. 3675), tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 3675 a 3717, suscitando divergência em relação às seguintes matérias: **1-** quanto ao produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: pallets; **2-** quanto aos materiais utilizados para limpeza e manutenção; **3-** quanto aos créditos nas operações de frete entre os estabelecimentos; **4-** quanto ao crédito de aquisições de produtos à alíquota zero; **5-** quanto aos serviços utilizados como insumos; **6-** quanto as despesas de armazenagem e frete nas operações de venda; **7-** quanto aos bens importados utilizados como insumos.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, colaciona aos autos os acórdãos paradigmas nºs 3401 -01.716, 3401-002.075, 3402-002.361, 3401-002937, 3401-01.716 e 3301-000.656.

O exame de admissibilidade, e-fls. 3906/3921, deu seguimento parcial ao recurso apenas em relação á (s) matéria (s): ***1 - quanto ao produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: pallets; 2 - quanto aos materiais utilizados para limpeza e manutenção; 3 - quanto aos créditos nas operações de frete entre os estabelecimentos; 4 - quanto ao crédito de aquisições de produtos à alíquota zero.***

Nada obstante, a Contribuinte apresentou agravo contra decisão do Presidente da Câmara que deu seguimento parcial ao Recurso, contudo o agravo foi rejeitado, e-fls. 3933/3937.

A Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões, e-fls. 3945/3956.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) combinado com Declaração de Compensação - DComp que pretende aproveitar créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, não cumulativa apurados no 1º trimestre de 2007. Segundo a Informação Fiscal a verificação dos créditos informados nos DACON baseou-se nas memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte, que foram cotejadas com as informações sobre notas fiscais constantes de arquivos de notas fiscais gerados também pelo contribuinte, cujas informações correspondentes foram totalizadas e filial. A partir dessas informações e cruzamentos, a autoridade administrativa de jurisdição glosou e excluiu, dos valores informados nas linhas do Dacon indicadas nessa informação fiscal, os valores referentes a diversos tipos de gastos e despesas. Dentre essas glosas e exclusões, para os fins da análise desse recurso especial, destaco as referentes aos gastos com processamentos de resíduos. Vejamos a justificativa da autoridade fiscal para essa glosa:

"Justificativa para a glosa dos "Serviços Utilizados como Insumos Ficha 16-A Linha 03 - as aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do art. 8º, §4º, inc. I, alínea "b" da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. foram glosados os valores das aquisições com descrições do tipo serviço de processamento de resíduos, serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro, cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem "01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos"." (grifos nossos)

A contribuinte, em sua contestação e defesa trouxe os seguintes argumentos a este respeito:

"Ficha 16A Linha 03 - serviços utilizados como insumos: ressalta, inicialmente, que o relatório fiscal somente menciona serviço de processamento de resíduos, serviços de vigilância ou de despachante aduaneiro, entre outros, "sendo que não houve entrega com o lançamento da planilha e documentos comprobatórios de outros itens glosados"; em relação aos itens descritos como serviço de processamento de resíduos, defende o direito ao crédito em razão de os valores glosados se referirem a serviços "totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da

impugnante' e que, apesar de não serem consumidos ou transformado em produto final (alimento), são de "fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial' que desenvolve; assevera que todos os bens e serviços adquiridos que tenham como finalidade a higiene, limpeza e desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados como insumo, em especial, aqueles exemplificativamente citados na glosa (serviço de processamento de resíduos). Quanto aos demais serviços citados, defende a legitimidade do crédito com base na sua relevância à atividade empresarial."

Por sua vez, a 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos.

Decido.

A matéria devolvida para esta E. Câmara Superior, cinge-se a divergência com relação ao conceito de insumo para fins de ressarcimento das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS, especialmente sobre custos incorridos com movimentação de cargas e embalagens para o transporte de *pallets*, serviços de remoção de resíduos, materiais utilizados na limpeza e manutenção, custos relacionados em operações de frete entre estabelecimentos e nas aquisições de produtos alíquota zero.

Com efeito, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total

das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de Gadamer, em seu Wahrheit und Method. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano¹ argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito²”.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

1

² STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

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 SEGUINTE 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. (Resp n.º N° 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como visto, a Relatora Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

Essencialidade considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Deste modo, infere-se do voto da Ministra Regina Costa que o conceito de insumo deve: “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Sem embargo, restou ainda decidido ilegais as IN’s nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social atividades relacionadas ao mercado interno e externo, de industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente, derivados de proteína animal e produtos alimentícios, bem como, a industrialização e refino de óleos vegetais, exploração, conservação, armazenamento, ensilagem de grãos, entre outras atividades.

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional, em não reconhecer o direito da Contribuinte de ressarcir crédito de PIS e COFINS, referente aos custos de serviços de remoção de resíduos industriais, não lhe assiste razão.

Como se vê, os serviços referentes ao processamento de resíduos, são de extrema pertinência para Contribuinte, visto que tais serviços além de essenciais e inerentes ao processo de produção, tem como finalidade manter em condições higiênico-sanitárias e de boas práticas a industrialização de alimentos, tendo como objetivo impedir a contaminação dos alimentos e da área de manipulação, considerando que os equipamentos e utensílios devem ser desinfetados com frequência para que se mantenha o mínimo de higiene necessária para industrialização e comercialização de alimentos.

Neste sentido, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional

Quanto a pretensão da Contribuinte referente ao direito de crédito de PIS e COFINS, sobre os custos de produção relacionados a movimentação de cargas e embalagens para o transporte de pallets, materiais utilizados para limpeza e manutenção, operações de frete entre os estabelecimentos e aquisições de produtos à alíquota zero, verifico que todos dispêndios são essenciais atividade empresária, de modo que, lhe assiste razão em seu pleito. Vejamos:

Compulsando aos autos, verifico que a utilização de pallets no processo produtivo da Contribuinte é de extrema essencialidade, visto que a matéria-prima estocada dentro da fábrica dever manter o mínimo de higiene e conservação, sendo que, a utilização de pallets serve para armazenar as caixas, sacos, sacolas, recipientes, uma vez que não podem ficar jogados ao chão a mercê de bactérias e fungos que possam contaminar os produtos.

E ainda, constato que a linha de produção, os *pallets* são utilizados para estocar e deslocar matérias-primas, algumas produzidas dentro do próprio parque industrial, como a desossa do peito de frango, o qual é utilizado em outra linha de produção que elabora produtos empanados.

O que se pode notar, claramente, é que são essenciais durante todo o processo produtivo, desempenhando função relevante de higiene e limpeza, evitando contato que possa ocasionar alguma contaminação capaz de gerar risco à saúde humana.

Do mesmo modo, os materiais de limpeza e conservação são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, de modo a gerar o direito a crédito de PIS e COFINS.

Inerente ao direito à crédito referente aos fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, em homenagem ao princípio da Colegiabilidade, a mesma matéria foi julgado por esta E. Câmara Superior pela sistemática dos recursos repetitivos previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 47 do RICARF, na sessão de 17 de maio de 2017, acórdão nº 9303-005.132, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo voto acompanhei, de forma que peço vênia para transcrevê-lo, o qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica, que passa a fazer parte integrante do presente voto:

"O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o

decidido no Acórdão 9303005.116, de 17/05/2017, proferido no julgamento do processo 11686.000082/200811, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão, quanto à admissibilidade do recurso e quanto ao mérito (Acórdão 9303005.116):

"Eis que, pela leitura do acórdão recorrido e do indicado como paradigma, é de se constatar a divergência jurisprudencial, pois, no acórdão recorrido, entendeu-se que não há previsão legal para crédito de PIS e Cofins não cumulativos sobre valores de fretes de produtos acabados realizados entre os estabelecimentos da mesma empresa, somente tendo direito de crédito o frete contratado para entrega de mercadorias aos clientes, na venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Enquanto, no acórdão indicado como paradigma, concluiu-se que as despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos, pagas e/ou creditadas às pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos de PIS e Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ou de ressarcimento/compensação.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, não se devem ignorá-las, pois foram apresentadas tempestivamente pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, importante, a priori, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e de Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como para a aplicação do art. 3º, inciso IX, das referidas Leis ("IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor").

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa. Eis que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida. Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do

bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403002.765 – 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, nota-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, é de se atestar a observância do princípio da essencialidade para a adoção do conceito de insumo, afastando o entendimento restritivo dado pela autoridade fazendária na IN SRF 247/02.

Não obstante a esses pontos, ressurgindo-me à questão posta, passo a 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.

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

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

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

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

Não menos importante, constata-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 do ilustre Prof. 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.

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, entendese como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

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

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

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

[...]”

· art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus): “Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

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

II utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]

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

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

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

a. Serviços utilizados na prestação de serviços;

*b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou **produtos destinados à venda;***

c. Bens utilizados na prestação de serviços;

d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;

f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/ Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º,

II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não cumulatividade das ditas contribuições.

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

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

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

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

7. Recurso especial provido. "

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

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

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

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

Precedentes.

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

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

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

Dessa forma, para fins de se elucidar a atividade do sujeito passivo, importante recordar que é pessoa jurídica de direito privado, dos ramos de indústria, comércio, importação e exportação de alimentos, em especial, o arroz.

Os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:

Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país;

Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;

O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.

Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer que, tendo em vista que:

A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e são realizados com a demora usual de 15 dias até a chegada do produto, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas;

A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.

*É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda. **A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda.** Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.*

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

"Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, conheço do recurso especial do contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

Rodrigo da Costa Pôssas".

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça -STJ, no julgamento do REsp nº **1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

"São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 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.

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem

ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. *In verbis*:

"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".

Deste modo, o termo "insumo" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

*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. 2 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;*

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Destarte, o conteúdo contido no 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 empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS, referente a despesas incorridas com custos de serviços de remoção de resíduos industriais, pallets utilizados no processo produtivo, materiais de limpeza e conservação e fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Tocante ao direito a crédito dos produtos com alíquota zero, de uma análise detida junto aos autos, verifico que o relatório fiscal não faz qualquer menção, mesmo que exemplificativa, no sentido de demonstrar quais seriam tais produtos. Não há prova nos autos de tais notas e não houve juntamente com o auto de infração e relatório fiscal a entrega de documentos e planilhas a fim de poder identificar quais seriam tais itens, conforme se nota do próprio Termos de Ciência do auto de infração, quando da notificação em 24/01/2012.

Ademais, os produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da lei nº 10.925/04, em seu artigo 1ª, não tipifica nas classificações fiscais descritas.

Deste modo, manter os créditos glosados sob alegação de alíquota zero não constam no artigo 1ª da lei nº 10.925/04.

Com efeito, tratando-se de aquisição de produtos agropecuários, por exemplo pinto de 1 dia, provavelmente glosado, entre outros, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8º da Lei n. 10.925/200467. Isto é, caso tais insumos se enquadrem nos produtos descritos no art. 8º, da Lei n. 10.925/2004, impossível se torna excluir o crédito, pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 30, § 2º, II, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925.

Embora, mesmo que os produtos sejam comercializados à alíquota zero, caso esteja entre os elencados no art. 80 da Lei n. 10.925/2004 é de rigor a manutenção, ao menos do crédito presumido.

Razão pela qual o artigo 2º § da Instrução Normativa n. 660/2006, prescreve o seguinte:

"No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Co fins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica d que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo".

Como dito alhures, entendo que não assiste razão a decisão recorrida, a circunstância de que o crédito integral há de ser mantido uma vez que a aquisição ocorreu mediante tributação de 9,25%. PIS e da COFINS. Portanto, se houve aquisição sem a suspensão de pessoa jurídica de insumo, aplica-se o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.637/2002, implicando na legitimidade do crédito em tais operações.

Visto que a Lei nº 10.925/2005, dispõe a aplicação nas condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e COFINS. Se não ocorreu venda com suspensão, aplica-se a regra geral, ou seja, as Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, permite nesta hipótese o crédito ordinário integral.

Dessa forma, como os créditos envolvidos são decorrentes de operação com tributação de PIS e COFINS, de total legitimidade a manutenção do crédito ordinário 9,25% do PIS e da COFINS, sendo que foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, de modo que a glosa ocorreu de modo improcedente.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional e dou provimento integral ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Com a devida vênia do i. relator Demes Brito, discordo parcialmente de seu voto e, assim, trago a baila as razões para dar provimento apenas parcial ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, negando-lhe provimento quanto aos créditos relativos às seguintes matérias:

- a) produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte:
pallets; e
- b) aquisições de produtos à alíquota zero.

a) Pallets

Quanto aos *pallets*, a análise realizada pelo i. relator do recurso especial de divergência da contribuinte se prende a sua admissão como insumo, utilizando-se dos critérios de relevância e essencialidade para produção, já consagrados pelo STJ em seus julgados.

Contudo, nesse sentido, o próprio relator do acórdão *a quo* não faz análise restritiva do conceito de insumo quando assim se posiciona, á e-fl. 3629:

Já está pacificado nesta 3ª Turma Ordinária o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

Particularmente, entendo ainda mais apropriado a especificidade do conceito deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são 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.

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

(Destques do original)

Por esse critério, o voto condutor do acórdão recorrido, em tese, até mesmo admitiria o creditamento do respectivo gasto como insumo, conforme se pode observar às e-fls. 3631 e 3632:

Quanto aos pallets, segundo a descrição oferecida pelo recorrente, conclui-se de imediato não se tratar de material de embalagem, já que o item não acompanha o produto acabado.

*A tomada de créditos, nestas condições, dependeria da critério adotado pelo próprio contribuinte para a contabilização do bem. Se a aquisição dos pallets for lançada à conta de despesa operacional, em função do seu valor unitário e de sua vida útil, **entendo admissível o creditamento do gasto como insumo**. Tratando-se de bem de ativação obrigatória, no entanto, como parece ser (observo que, entre os serviços contratados pelo contribuinte, há o de manutenção de pallets, o que induz à conclusão nesse sentido), no entanto, o creditamento só seria possível como despesa de depreciação.*

(Negritei.)

Logo, o cerne da decisão está na prova de que os referidos materiais não estariam dentro do ativo imobilizado da empresa, prova cujo ônus seria da contribuinte que

pleiteia o ressarcimento daqueles créditos para utilização em compensações. Tal ponto está claramente apreciado no mesmo voto, à e-fl. 3632:

O deslinde da controvérsia portanto leva em conta o sistema de distribuição do onus probandi adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tratando-se de pedido de ressarcimento, iniciativa do contribuinte, e sobretudo, de insistência recursal de que o item seja considerado como insumo, a ele incumbe a prova de que deu a tal gasto a natureza de despesa operacional. A prova requerida, no entanto, não está nos autos. (...)

(Negritei.)

Ou seja, refoge da discussão a relevância e essencialidade dos gastos realizados com os *pallets*, o que importa é saber se eles são ou não elementos do ativo imobilizado e a falta da prova disso é o que deu norte ao acórdão, com o que concordo. Havendo indício de que seriam bens do ativo imobilizado e não se desincumbindo o sujeito passivo de provar que não o eram, entendo que nessa matéria não deve ser provido o recurso especial de divergência da contribuinte.

b) Produtos à alíquota zero

No tocante à aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições e que, no entender da contribuinte, teriam gerado direito a crédito, a regra geral aplicável é aquela do inciso II do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.865/2004:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...)

(Negritei.)

Ou seja, a regra geral afastava o direito a crédito.

Além disso, a permissão para a manutenção do crédito referente a essas aquisições, com base no art. 17 da lei nº 11.033/2004 não me parece adequada, a uma por não ter sido prequestionada no acórdão recorrido, a duas por tratar de créditos relativos às operações de vendas com suspensão do PIS e da Cofins no Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE e não às aquisições realizadas pela contribuinte, pois assim está redigido o referido artigo:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ou seja, quem aproveitaria os créditos relativos às vendas seriam as empresas vendedoras às empresas beneficiárias do REPORTE, relativamente às aquisições e nas condições definidas no art. 14 daquela Lei.

Os casos em que se trata de suspensão no presente processo não se referem a essa legislação e nem mesmo subiram a esta Turma em recurso especial.

Assim, se vendas foram realizadas pela contribuinte com alíquota zero ou isentas os créditos dos insumos destas vendas poderiam ser mantidos, desde que reconhecidos tais créditos pela legislação; não o são, de acordo com o inciso II do § 2º do art. 3º anteriormente transcrito.

Aliás esse entendimento já constava com clareza à e-fl. 3274 da informação fiscal que embasava o Despacho Decisório:

c) Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS. Desta forma a aquisição de tais bens não pode gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º da Lei nº 10.833/2003;

Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem 03-NF Glosadas - Alíquota zero (LEGENDA NA 1ª folha), localizada conforme tabela especificando as folhas do processo no item 4.3.

Novamente, por se tratar de pedido de ressarcimento e compensação, a contribuinte, para a utilização de tais créditos, deveria comprovar que havia enquadramento em alguma exceção à regra do art. 3º, § 2º, inciso II e não apenas questionar tal norma em face da aplicação da não cumulatividade das contribuições. Ao tratar da matéria, o voto do relator do acórdão recorrido trouxe a seguinte argumentação, à e-fl. 3634, com a qual comungo:

Como sublinhado na decisão recorrida, não se conhecerá das alegações tendentes a tachar a referida norma de inconstitucional. O contencioso administrativo não é o foro adequado para tanto. Ainda, as operações cujos valores foram

glosados estão discriminadas na listagem "03NF Glosadas Aliquota zero", onde há a perfeita identificação do motivo de glosa de cada item. Ademais é desnecessário que o Fisco junte cópia de nota fiscal mencionada nesta listagem, já que são de emissão da própria recorrente.

Assim, entendo que nessa matéria também não se deva dar provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por dar provimento em parte ao Recurso Especial do Contribuinte, para:

I - restabelecer apenas o crédito sobre gastos referentes a (a) materiais de limpeza e manutenção e (b) operações de frete entre os estabelecimentos, e

II - manter a glosa dos créditos relativos a (a) produtos para movimentação de cargas e embalagens para transporte: *pallets*; e (b) aquisições de produtos à alíquota zero.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos