



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



**Processo n°** 11516.721884/2011-15  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-009.312 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de agosto de 2019  
**Recorrentes** BRF S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto aos créditos sobre (i) os pallets, (ii) os produtos de limpeza e higienização e (iii) os insumos adquiridos com suspensão e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer o crédito sobre os produtos de limpeza e higienização, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de pedido de ressarcimento, da empresa Perdigão S/A, sucedida por BRF - Brasil Foods S.A., que restou indeferido pela DRF de origem.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, onde sustentava o direito aos créditos pleiteados.

A DRJ competente julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo. Em suma, o acórdão:

- rejeitou a alegação de nulidade e a necessidade de diligência/perícia, entendendo que o ônus de demonstrar o crédito é do sujeito passivo;
- assevera que valores incorretamente informados na DACON são responsabilidade da contribuinte;
- afirma que a venda à comercial exportadora necessita cumprimento dos requisitos de embarque direito ou remessa para estabelecimento alfandegado;

- entende que para apuração de créditos de PIS relativamente a insumos, é necessário que estes bens sofram alteração ou desgaste por contato com o produto;
- esposa a tese de que para aproveitamento de crédito presumido da agroindústria, a alíquota aplicável deve ser conforme a natureza do insumo adquirido e não do produto da empresa contribuinte que tem atividade agroindustrial; e
- afirma que aquisições de insumos com suspensão é obrigatória e não gera créditos para o adquirente, independentemente do que faça o fornecedor de tais insumos relativamente a sua tributação.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade:

O recurso voluntário foi convertido em diligência, para que a repartição de origem apresentasse:

- (a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada da fase da produção cujos insumos adquiridos, objeto do litígio, foram utilizados, incluindo sua completa identificação e descrição funcional dentro do processo;
- (b) Identifique cada insumo à respectiva exigência de órgão público, se assim for, descrevendo o tipo de controle ou exigência, e qual o órgão que exigiu, apresentando o respectivo ato (Portaria, Resolução, Decisão, etc) do órgão público ou agência reguladora.

Após o cumprimento da diligência, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso do sujeito passivo, e deu-lhe provimento parcial, nos termos do acórdão n.º 3302-003.609.

### **Recurso especial da Fazenda**

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência relativamente a duas matérias:

- a) o alcance do conceito de insumo, afirmando a necessidade de haver consumo por contato ou desgaste com a produção dos bens ou prestação dos serviços a serem fornecidos pelo contribuinte, indicando como aresto paradigma o acórdão n.º 203-12.448; e
- b) impossibilidade de ressarcimento ou compensação dos saldos dos créditos presumidos de atividades agroindustriais, previsto no artigo 8º da Lei n. 10.925/2004, indicando como arestos paradigmas os acórdãos n.º 3202-000.597 e n.º 3403-003.166.

Quanto ao conceito de insumo, insurge-se especificamente contra o creditamento de (i) peças e equipamentos de manutenção, indicando como aresto paradigma o acórdão n.º 3802-00.341 e (ii) óleo diesel e álcool etílico, indicando como arestos paradigma os acórdãos n.º 3802-00.471 e n.º 9303-002.659.

O Presidente da 3ª Câmara deu seguimento ao recurso especial da Procuradora, apenas com relação à matéria descrita no item a). Nesse caso ainda, afirmou que as divergências relativas a insumos em espécie (álcool etílico, óleo diesel, peças e equipamentos de manutenção) não constituiriam matérias autônomas, mas estariam englobadas no conceito de insumo, ficando

prejudicado o exame de mais paradigmas que os dois primeiros citados. Relativamente à matéria b), o Presidente não a admitiu em razão de os paradigmas indicados tratarem de matérias não abordadas no presente processo.

#### **Contrarrazões da contribuinte**

Ciente do recurso especial de divergência da Fazenda, a contribuinte a ele apresentou contrarrazões. Pleiteia que ele não seja conhecido em razão da ausência de comparação analítica entre o recorrido e os paradigmas. Caso seja admitido, requer que não seja provido, tendo em vista que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância e não pelo critério apresentado pela fiscalização.

#### **Recurso especial da contribuinte**

A contribuinte apresentou também Recurso especial, suscitando divergência com relação a cinco matérias: a) geração de créditos nos gastos com *pallets* para transporte de produtos acabados, por necessidade de manutenção da sua integridade; b) possibilidade de utilização de créditos de insumos saídos com suspensão; c) insumos sujeitos à alíquota zero; d) admissão de produtos de higienização e limpeza como insumos; e e) venda com fim específico de exportação não fazem parte da base de cálculo da contribuição para o PIS. Os respectivos acórdãos paradigmas são: a) 3301-002.999; b) 3202-001.451; c) 3402-002.361; d) 9303-003.477; e e) 9303-004.233.

O Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 09/06/2015, deu-lhe parcial seguimento.

Admitiu o seguimento para as matérias a), b), d) e e). No caso da matéria c), insumos sujeitos à alíquota zero, o acórdão paradigma indicado pela contribuinte já fora reformado pelo acórdão n.º 9303-004.343, na sessão de 06/10/2016, portanto anteriormente à apresentação do re pela contribuinte.

#### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

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 9303-009.308, de 14 de agosto de 2019, proferido no julgamento do processo 11516,721876/2011-61, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **9303-009.308**):

“Os recursos especiais são tempestivos, pelo que passo a analisar o conhecimento e posteriormente o mérito em blocos distintos, primeiro com relação à Procuradoria da Fazenda Nacional e na sequência o do sujeito passivo.

### **RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA**

#### **Conhecimento**

Seguindo o despacho do Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, igualmente conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, pois diferentemente do que afirma a contribuinte em contrarrazões, vejo cotejo analítico a partir da transcrição do seguinte trecho do acórdão recorrido, à e-fl. 1987 do recurso especial :

**Sobre a questão, é pacífico o entendimento deste Conselho no sentido que não se aplica, para apuração do insumo de PIS ou COFINS não cumulativos (previsto no art. 3º da Lei n. 10.833/2003) o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializada(...)**

(Negritei.)

À e-fl. 1995, está transcrita parte do acórdão paradigma:

**ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI(...)**

(Negritei)

A contribuinte afirma que não há a comparação, mas na sequência, à e-fl. 1996, vem o seguinte cotejo:

**Está-se, à evidência, diante de duas teses conflitantes: enquanto o acórdão recorrido amplia o conceito de insumo, entendendo-o como todos os bens e serviços empregados na produção, o acórdão paradigma exige, para a sua caracterização, que sofra, “em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.**

**Parece claro que as concepções são diversas. Nem tudo aquilo que é aplicado na produção – tese do acórdão recorrido - tem, necessariamente, ação direta sobre o produto ou sofre alterações, tais como o desgaste, ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas – tese do acórdão paradigma.**

(Negritei)

Penso que a análise realizada é suficiente para destacar a divergência, por isso também conheço do recurso especial. Por fim, entendo que, uma vez conhecida a discussão sobre o conceito de insumo em geral, fica automaticamente conhecida a questão específica do enquadramento como insumo, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de (i) peças e equipamentos de manutenção e (ii) óleo diesel e álcool etílico.

#### **Mérito**

Para elaboração do presente voto, para cada bem ou serviço que se pretenda avaliar como insumo para fins de apuração dos créditos, adoto o entendimento esposado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Quando se discute genericamente a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI à tributação não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, parece-me que estamos diante de matéria vencida em face do julgamento, pela Primeira Seção do STJ, do REsp 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no DJU de 24/04/2018. Decisão de tal natureza vincula os julgadores deste CARF, mas, ainda assim, a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância, pilares lá estabelecidos para a interpretação do que sejam os insumos pode ser algo sinuosa.

O referido Parecer estabelece alguns nortes importantes para a interpretação, mas o fundamental é que, efetivamente, o critério utilizado para legislação do IPI não mais é absoluto para definir os insumos para as contribuições e assim sendo, o fundamento utilizado no acórdão paradigma, aplicação direta dos critérios da legislação do IPI, refletidas em instruções normativas da RFB para matéria, cai por terra.

Dessarte, é de se negar provimento ao pedido genérico objeto do presente recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, de restrição do conceito de insumo aos elementos que sofram desgaste ou consumo por contato, na fabricação do produto.

Pois bem, passo agora, Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, à análise dos pedidos específicos quanto ao creditamento sobre gastos com (i) peças e equipamentos de manutenção e (ii) óleo diesel e álcool etílico.

Com relação a peças e equipamentos de manutenção, nos termos do parágrafo 89 do referido parecer, tenho que eles devam gerar direito ao creditamento, nos termos a seguir reproduzidos:

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Saliente-se que, no voto vencido da decisão recorrida, consta a afirmação de que esses elementos deveriam ter sido ativados, para apuração posterior de crédito sobre a respectiva depreciação. Contudo, a maioria (presumida) do colegiado, entendeu pela natureza insumo desses elementos, sem que tenha havido recurso da Fazenda Nacional para discussão dessa matéria. Com efeito, a Fazenda Nacional, em seu recurso, apenas insurge-se contra a ausência de desgaste ou consumo por contato. Portanto, com base no que se encontra acima exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria.

Quanto ao óleo diesel e ao álcool etílico, nos termos do parágrafo 131 do referido parecer, tenho que eles também devam gerar direito ao creditamento, nos termos a seguir reproduzidos:

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) **as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens**

cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

(grifei)

Registre-se que a decisão *a quo* entendeu que nem todos os combustíveis estariam alocados à produção, tendo mantido a glosa da gasolina. Portanto, com base no que se encontra acima exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria.

## **RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO**

### **Conhecimento**

Das quatro matérias que tiveram seguimento para análise do recurso especial de divergência da contribuinte, entendo que não se deva conhecer do recurso especial relativamente às vendas com o fim específico de exportação. Nesse caso, andou bem a Procuradora em contrarrazões, quando argumentou que o paradigma tratou de situação fática na qual se afirmava o atendimento as normas da exportação, e o que se questionava era erro no preenchimento da CFOP nas notas fiscais; situação distinta da posta nestes autos, no qual a venda para comercial exportadora se fez sem a destinação a embarque direto para exportação ou depósito em entreposto em desatenção ao art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972 c/c o art. 10, §1º do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Dessarte, não conheço do recurso especial da contribuinte quanto a essa matéria.

Quanto à discussão sobre a consideração dos *pallets* como insumos, penso que deva o recurso especial ser admitido, pois desde a Informação Fiscal que deu base ao despacho decisório, a referência deste material era a um bem utilizado como insumo (inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) e não um serviço, de armazenagem ou frete (inc. IX). Veja-se para isso o item 4.3.1 da referida Informação Fiscal, à e-fl. 1043:

#### **4.3.1. Ficha 06A – Linha 02 – Bens Utilizados como Insumos**

Na análise descrita no item 4.3 constatamos que o contribuinte comprovou por meio das memórias de cálculo montante de créditos inferior àquele declarado no Dacon e, ademais, identificamos as seguintes glosas:

**a) Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, abaixo transcrito:**

“Art. 8º [...]§4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - 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;”** (destacamos)

Assim, bens como *pallet de madeira* foram excluídos da base de cálculo.

(Negritos do original, sublinhei.)

Logo, o argumento da Procuradora de que não haveria divergência pois não houve a análise com base no inciso IX, aplicável, aos *pallets*, não procede, em nenhum momento da fiscalização essa foi a base para afastar tais bens da categoria de insumos.

Aliás, do ponto de vista lógico dedutivo, bastaria ao recorrente comprovar a possibilidade de utilização dos *pallets* como insumo, para que o crédito seja reconhecido. Portanto, não há que se falar em insuficiência do recurso.

Por isso, conheço do recurso especial de divergência da contribuinte quanto a esse ponto.

Quanto aos materiais de higienização e limpeza, também aqui há divergência, e diversamente do que afirma a Procuradora, está em clara evidência no acórdão paradigma n.º9303-003.477 com cotejo analítico às e-fls. 1907 e 1908 do recurso especial da contribuinte:

O v. acórdão paradigma, que se encontra em **divergência** com a decisão recorrida, assentou, expressamente, que:

**d.2) “Quanto aos materiais de limpeza/desinfecção, diz a defesa a: (...) Durante o processo produtivo, ainda, existem pontos como pias e materiais para higienização constante, além de pessoas responsáveis na constante limpeza do chão com vassouras, mangueiras e produtos de higiene. A mais disso, a cada turno, durante o processo produtivo, todas as máquinas e linhas de produção são obrigatoriamente higienizadas e limpas a fim de permitir o início do novo turno, retirando resíduos e riscos de contaminação.” Depreendo, pois, quanto a este item, não haver controvérsia quanto ao seu emprego no processo produtivo sem que haja, porém, contato físico com o produto em elaboração, este que seria o “motivo” da glosa. .”**

Vê-se, assim, que, enquanto o acórdão recorrido nega o direito ao crédito para os produtos de desinfecção e limpeza, o acórdão paradigma sustenta, em divergência, a possibilidade de referido crédito, existindo violação ao art.3º, II, da Lei n. 10.637/2002.

(Destaques do original)

Por fim, no tocante aos insumos adquiridos com suspensão, a Procuradoria da Fazenda Nacional não se manifestou relativamente ao conhecimento da matéria admitida pelo Presidente da 3ª Câmara em seu despacho de admissibilidade, com o qual também me alinho.

Em resumo, das matérias previamente admitidas do recurso especial de divergência do sujeito passivo, não conheço apenas a que trata da não tributação das receitas de vendas com fim específico de exportação sem atendimento à legislação de regência.

De qualquer sorte, caso a Turma entenda de forma diferente, abordarei também essa matéria ao tratar do mérito das demais.

## **Mérito**

### **Créditos sobre os gastos com *pallets***

De acordo com o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, dele se extrai:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção** de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com** transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

(Negritei.)

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.

#### **Crédito sobre produtos de limpeza e higienização**

Quanto aos materiais de limpeza, o Parecer defende que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento e se manifesta, no seguinte sentido:

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e detetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

No caso, temos a produção de alimentos, cuja qualidade é notadamente dependente da limpeza de suas instalações, portanto, o crédito deve ser restabelecido.

#### **Crédito de insumos com suspensão**

O recolhimento de tributo indevido por parte de um fornecedor não pode gerar um crédito não previsto na legislação para terceiros. Trata-se de situação que deve ser resolvida entre os particulares, sem imputar ao Estado o ônus de ressarcir terceiros.

Nesse sentido, a conclusão do relator do voto vencedor do acórdão recorrido me parece irreprochável:

Assim, resta demonstrado que **a venda com suspensão constitui direito do vendedor, quando presente as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar**. Assim, se tal operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor, essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito normal

(integral) das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos mencionados comandos normativos. No caso, se houve pagamento de contribuição indevida, em tese, o direito de repetir o indébito pertencente à pessoa jurídica vendedora. Entretanto, **por falta de amparo legal, essa circunstância não assegura à pessoa jurídica compradora o direito de apropriar-se do crédito normal (integral) das contribuições.**

(Negritei.)

Nesse passo, há que manter o acórdão recorrido também em relação a essa matéria.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto:

- 1) voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento;
- 2) voto por conhecer em parte do recurso especial de divergência do sujeito passivo apenas quanto aos créditos sobre (a) os *pallets*, (b) os produtos de limpeza e higienização e (c) os insumos adquiridos com suspensão para:
  - 2.1 negar provimento ao recurso especial quanto a matéria (a);
  - 2.2 dar provimento ao recurso especial quanto à matéria (b); e
  - 2.3 negar provimento quanto à matéria (c).”

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por conhecer do Recurso Especial Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Decidiu ainda por conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto aos créditos sobre (i) os *pallets*, (ii) os produtos de limpeza e higienização e (iii) os insumos adquiridos com suspensão e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer o crédito sobre os produtos de limpeza e higienização.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas