



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10314.720217/2017-14
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.412 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E INGREDION BRASIL INGREDIENTES INDUSTRIAIS LTDA
FAZENDA NACIONAL E INGREDION BRASIL INGREDIENTES INDUSTRIAIS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2012

CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que indispensáveis à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais. Além disso, os serviços portuários permitem o envio das mercadorias até o destino final e permite a continuidade de suas atividades fabris.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Rodrigo Da Costa Pôssas, que não conheceu do recurso; e os conselheiros Luiz Eduardo De Oliveira Santos e Rodrigo Mineiro Fernandes, que conheceram parcialmente. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso para reconhecer o direito ao creditamento das despesas portuárias após o fim da etapa produtiva, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodrigo da Costas Pôssas, que lhe

negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para restabelecer a glosa dos serviços de guarda e vigilância.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, quanto ao conceito de insumo de na sistemática de cálculo não-cumulativa de PIS/COFINS, interpostos pela Fazenda (fls. 2012/2035) e pelo contribuinte (fls. 2085/2111) em face do acórdão 3302-007.594, de 25/09/2019, que teve a seguinte dicção:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para **reverter as glosas referentes a créditos de pis/cofins** sobre os fretes - cfop's 10.352 / 2.352 / 2.932 / 1.949, sobre fretes de materiais para laboratório; sobre serviço de armazenagem de mercadorias; sobre serviço de guarda e vigilância de mercadorias armazenadas, sobre serviço de análise e classificação do milho; sobre serviço de descarga; sobre serviço de pré limpeza; sobre apoio de mão de obra (carga e descarga); sobre serviço de secagem do produto; sobre os custos com materiais de embalagens; sobre serviços de tratamento de efluentes. **Vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que concediam créditos sobre os serviços portuários.**

RECURSO DA FAZENDA

O recurso fazendário postula a reversão do recorrido de maneira a restabelecer o lançamento na íntegra. O despacho de fls. 2039/2051 deu parcial seguimento ao apelo “**quanto aos gastos ocorridos antes ou depois do processo produtivo serem considerados insumos**”, **quanto às embalagens de transporte e mão-de-obra de carga e descarga de produtos acabados**”.

Em contrarrazões (fls. 2060/2080) ao apelo especial fazendário, pugna o contribuinte pelo seu não conhecimento quanto ao conceito de insumos por, em síntese, afrontar o já decidido pelo STJ no EResp 1.221.170, em sede de repetitivo em relação ao conceito de insumo, que deu azo, inclusive a mudança de entendimento pela Administração Tributária (PN RFB 0/2018 e IN RFB 1.911/2019). Alega que os paradigmas seriam imprestáveis, pois vazados antes dessas alterações jurisprudencial e administrativa. Argui que “a aplicação do atual conceito de insumos, é questão de ordem consoante o art. 62, §2º, do RICARF, que determina que as turmas de julgamento devem observar as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF e pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática de recurso repetitivo”.

Quanto ao mérito, pugna pelo seu improvimento, “dada a demonstrada regularidade na aplicação do atual conceito de insumos firmado pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em atenção ao disposto no art. 62, §2º do RICARF”.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Ao recurso do contribuinte, em sede de agravo (fls. 2276/2294), foi dado seguimento apenas em relação à matéria “**direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com serviços portuários**”. Em relação a tal ponto, argui que “ainda que sejam posterior ao processo produtivo, fato é que sua subtração inviabilizaria a atividade econômica, de tal sorte que a aplicação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento do direito aos créditos defendidos, se faz necessária”.

Em contrarrazões (fls. 2321/2332), requer a Procuradoria que seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

RECURSO DO CONTRIBUINTE

CONHECIMENTO

O Recurso Especial do Contribuinte, dentre outras matérias, se insurgiu contra a glosa de “B) Serviços portuários/ferroportuário e Desembaraço Aduaneiro”. Averbou o contribuinte em sua peça recursal:

A respeito dos serviços portuários/ferroportuário e do desembaraço aduaneiro, o Acórdão recorrido asseverou que “ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica”, não poderiam ser considerados insumos, **uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo**, mantendo a glosa efetivada pela Autoridade-Fiscal autuante.

...

Percebe-se, portanto, que a autuada bem apreendeu a extensão do julgado recorrido neste ponto, qual seja, despesas de serviços portuários “**após o processo produtivo**”.

De sua feita, o apelo especial do contribuinte foi parcialmente admitido em sede de agravo nos seguintes termos (fl.2293):

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de parcial conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja **rejeitado liminarmente quanto às matérias “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas com desembaraço aduaneiro”** ...

...

1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre **despesas com serviços portuários**”;

E sobre a matéria a nós devolvida, **em relação aos serviços portuários**, decidiu o aresto recorrido nos seguintes termos (fl. 2008):

a) serviços portuários;

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários, como é o caso dos serviços de movimentação e embarque, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.**

De fato, **os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo**, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Glosa mantida.

Em que pesem os argumentos da patrona da recorrente, em sustentação oral quando do julgamento do presente apelo especial, ter afirmado que o recurso se referia tanto aos serviços na importação quanto na exportação, incorreu a mesma em equívoco, pois a glosa mantida na r. decisão foi **exclusivamente** quanto aos serviços portuários na exportação, vez que o *decisum* recorrido foi categórico ao asseverar “... não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem **despesas incorridas após o processo produtivo**”.

Portanto, impende deixar assentado que **o recurso foi conhecido apenas quanto aos serviços portuários após o processo produtivo**, pois assim delimitada a *quaestio* quanto à sua extensão no aresto recorrido, delineando, em consequência, os contornos da sucumbência.

Se a empresa entendia que não poderia ser aceita glosa de serviços portuários na importação, deveria ela ter oposto aclaratórios em relação ao recorrido para que, eventualmente, essa suposta omissão, fosse sanada.

Fato é que não o fez, pelo que, dúvida não remanesce, a matéria a nós devolvida reporta-se exclusivamente aos gastos de serviço portuários incorridas após o processo produtivo. É nesses termos que o despacho em agravo deu seguimento ao especial, e é dessa forma que conheço do mesmo.

MÉRITO

Emerge do relatado que a única matéria admitida em relação ao especial de divergência do contribuinte, ainda assim em sede de agravo ao despacho que havia negado seguimento na íntegra ao recurso do mesmo, resume-se ao alegado direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre **despesas com serviços portuários**.

A questão é de ser solvida ao respondermos ao questionamento se podemos tomar como crédito de insumos em relação aqueles que não estejam compreendidos no âmbito do processo produtivo. Valho-me do Parecer Normativo RFB 05/2018, o qual vazou a interpretação da Administração Tributária acerca do alcance da decisão proferida no REsp n.º 1.221.170. Veja-se:

...

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “*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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que **todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica**.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “**bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora **resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades**.

Assim, considerando que as despesas portuárias após fim a etapa de produção não está diretamente relacionada com o processo produtivo da recorrente, é de ser negado provimento a seu apelo especial.

RECURSO DA FAZENDA

Rechaço o argumento do contribuinte que o mesmo não deveria ser conhecido em relação ao conceito de insumos ante a evolução jurisprudencial e normativo que veio a assentar-se após o lançamento. Nosso sedimentado entendimento é no sentido de que a simples discussão do conceito de insumos na modalidade não-cumulativa já dá ensejo ao conhecimento do especial de divergência.

Assim, conheço do recurso fazendário nos termos em que admitido.

Posteriormente ao lançamento, a jurisprudência quanto ao creditamento na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS, partir do julgamento do REsp 1.221.170/PR sob a

sistemática dos recursos repetitivos, sedimentou-se. E em função dos termos desse julgado foram editadas a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão, reconhecem que 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

Uma das principais definições plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referida foi a **extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda** ou de prestação de serviços a terceiros.

Assim, **os gastos incorridos com mão-de-obra de carga e descarga não se enquadram no conceito de insumos** diante do julgado do STJ no REsp 1.221.170/PR, pelo que quanto a esses gastos devem ser restabelecidas.

Quanto às embalagens, é de ser negado provimento. Esta Turma já assentou entendimento unânime que em se tratando de embalagens que têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, reveste-se a mesma da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento. **Mas, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto.**

Nesse sentido decidimos recentemente nos arestos 9303-011.184, 9303-010.575, 9303-010.448, 9303-010.118, dentre outros. Todos versando acerca de embalagens de transporte de produtos alimentícios. Abaixo, para ilustrar, transcrevo a ementa do julgado 9303-010.246 (de 11/03/2020), de relatoria do íclito Conselheiro Rodrigo Pôssas, votado à unanimidade, referente a empresa produtora de frutas:

CUSTOS/DESPESAS. PRODUTOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE. PRODUTOS PROCESSADO-INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens para transporte e apresentação dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

E a decisão recorrida (fls. 2009/2010) bem pontuou a questão:

Embalagens visam acondicionar as mercadorias armazenadas e transportadas, a fim de evitar avarias, como o contato prolongado com o solo, mofo (bolor), evitar a exposição

do produto ao contato com sujeiras, o que levaria o produto, muitas vezes, a perder a sua aptidão para o consumo, ou seja, as embalagens mantem a integridade do produto ali acondicionado.

Portanto, a utilização de embalagens é obrigatória a empresas do ramo da Requerente, inclusive determinada por regras do Ministério da Agricultura.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

Dessarte, nesse ponto é de ser improvido o recurso fazendário.

Assim, das glosas revertidas pelo recorrido e que a nós foi devolvido seu conhecimento, entendo que apenas uma delas, **mão-de-obra de carga e descarga de produtos acabados**, não se enfeixa no entendimento exarado pelo STJ, pois fora do processo produtivo e prescindível à atividade industrial. Dessa forma, entendo que tal glosa deva ser restabelecida.

DISPOSITIVO

Forte no exposto, conheço de ambos recursos nos termos em que admitidos. Ao recurso do contribuinte, nego provimento; ao Fazendário, provejo parcialmente para restabelecer a glosa dos valores relativos aos **serviços de guarda e vigilância**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao voto do Ilustre Conselheiro Relator, ousou-se divergir do seu entendimento **tão somente no que tange ao provimento ao recurso especial do Contribuinte**, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições de PIS e COFINS quanto às **despesas com serviços portuários**. Portanto, o presente voto vencedor **restringe-se ao reconhecimento do direito ao crédito relativo às despesas com serviços portuários, tendo prevalecido o voto do Nobre Relator quanto às demais matérias.**

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* entendeu por reverter a glosa e negar provimento ao recurso voluntário, pois os serviços portuários, embora possam revelar-se importantes para a atividade econômica do contribuinte, não são insumos por serem despesas incorridas após o processo produtivo, *in verbis*:

[...]

Para melhor visualização dos documentos juntados ao processo, seguem abaixo os serviços relacionados pela Recorrente:

a) serviços portuários;

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários, como é o caso dos serviços de movimentação e embarque, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.**

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Glosa mantida.

[...]

De outro lado, em sede de recurso especial, o Sujeito Passivo alega que há de ser reconhecidos os serviços portuários como insumos, em consonância com o decidido pelo STJ, no REsp nº 1.221.170, tendo em vista que “*os encargos aduaneiros compreendem os serviços portuários, tais como despesas com desestiva (tirar a carga de bordo), descarga armazenagem, despachante, emissão documentos fiscais, frete pago no transporte efetuado no território nacional, etc.; [...]*”.

Para análise do item em específico, explicita-se primeiramente o conceito de insumos adotado no presente entendimento.

1 Conceito de insumos

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

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

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

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

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

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

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, extrapolando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

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

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

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

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

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

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

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

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

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

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

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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

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

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

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e

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

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

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

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

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

cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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

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

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

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

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

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

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

Passa-se à análise do item com relação ao qual pretende o Contribuinte ver revertido o acórdão recorrido, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre os gastos com serviços portuários.

2 Serviços portuários

Entende-se assistir razão ao Contribuinte quanto à essencialidade e relevância dos serviços portuários para o seu processo produtivo, por serem inerentes à entrada ou saída de mercadorias do país.

Conforme se depreende do contrato social, a INGREDION é pessoa jurídica de direito privado, tendo como objeto social a moagem de milho, mandioca e outros vegetais apropriados, para fabricação de amidos, féculas, glicoses, dextrinas, maltodextrinas, óleos e outras substâncias similares. Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao seu processo produtivo. Nesse sentido, foi também esclarecido no Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte nos autos (e-fls.1.718 e 1.719):

[...]

Para o caso particular da Ingredion, determinados insumos (reagentes catiônicos, catalisador de níquel, entre outros) e produtos acabados específicos (óleo de milho, amido modificado, glucose, sorbitol, etc) são importados e exportados, respectivamente, por meio dos portos brasileiros, obrigando a companhia, obviamente, a utilizar as estruturas citadas e explicadas anteriormente assim como a se sujeitar às normativas alfandegárias inerentes ao comércio internacional.

Os serviços retroportuários e portuários são de extrema importância nas etapas iniciais e finais do processo produtivo da empresa pois as movimentações, armazenamento, embarque e desembarque das mercadorias permitem o envio das mesmas até o destino final e, dependendo o sentido do tráfego (importação ou exportação), paralisaria algumas atividades fabris e, também, restringiria seu campo de abrangência, ocasionando a perda de uma fatia significativa do mercado internacional e, conseqüentemente, levando a deterioração de suas finanças em ambas as situações.

[...]

Portanto, por se enquadrarem no conceito de insumos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, deve ser reconhecido o direito ao creditamento das despesas com serviços portuários, dando-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(Assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello