



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.005880/2004-79
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.575 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SM PESCADOS INDUSTRIA, COMERCIO E EXPORTACAO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÃO
NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

No presente caso devem ser acatados os créditos nas aquisições de caixas de isopor e embalagens de transporte do tipo “máster box”, que são incorporadas ao produto vendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão nº 3301-006.182, de 22 de maio de 2019, fls. 565 a 5761, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DEFERIMENTO TÁCITO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL

Não há previsão legal acerca de deferimento tácito de Pedido de Ressarcimento.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE PIS. JUROS SELIC. CONCOMITÂNCIA

Não deve ser conhecido o argumento que também seja objeto de ação judicial.

Aplicação da Súmula CARF nº 1.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

AQUISIÇÃO DE CAMARÃO *IN NATURA*. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE EVIDÊNCIAS

Os comprovantes trazidos aos autos evidenciam que o produto foi adquirido para industrialização e não com o fim específico de exportação, pelo que os créditos de PIS correspondentes devem ser admitidos.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. ANÁLISE MICROBIOLÓGICA

Estão compreendidos no conceitos de insumos os custos essenciais à conclusão do processo produtivo e à manutenção e garantia da integridade da mercadoria,

notadamente dos produtos alimentícios. Desta forma, dentre eles, estão os gastos com embalagens para transporte e análises microbiológicas.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial em face do acórdão recorrido acima, onde suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de embalagens para transporte.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 600 a 605.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões de fls. 615 a 628, manifestando pelo não conhecimento e pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 600 a 605.

Em que pese o pedido de não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apresentado em contrarrazões pela Contribuinte, entendo que os pontos levantados refletem o entendimento das partes acerca da matéria em discussão, ou seja conceito de insumo. Portanto, o recurso preenche os requisitos de

admissibilidade e concordo com os termos do despacho do Presidente da Câmara que lhe deu seguimento, da seguinte forma:

Cotejando os acórdãos paragonados, constato que, ao contrário do posicionamento adotado pela decisão recorrida, os paradigmas ratificaram o entendimento da Fiscalização no sentido de que as despesas e/ou custos com **embalagem de transporte** não dão direito à crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa. Defenderam, em sentido oposto ao da decisão guerreada, que os materiais incorporados ao produto nas etapas de comercialização e transporte, após, portanto, à fase de produção e de fabricação, não podem gerar crédito por não se traduzirem em insumo.

Assim, conheço o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Mérito

A Fazenda Nacional suscita argumenta que o acórdão contraria a jurisprudência administrativa em relação a interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo de aquisição de embalagens para transporte.

O Acórdão Recorrido entendeu que :

A partir de um conceito mais abrangente de insumos, a recorrente sustenta que os referidos gastos poderiam ser considerados como insumos e gerar direito a créditos.

(.....).

Já manifestei-me no sentido de que as embalagens para transporte - no caso em tela, embalagem secundária ("master box") e a caixa de isopor - compõem o custo de fabricação do produto final, posto que imprescindíveis à manutenção de sua integridade, notadamente quando se trata de produto alimentício.

E, uma vez componentes do custo de produção, na qualidade de insumos, podem ser computadas na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, sob o abrigo dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. No CARF, várias decisões vêm sendo proferidas nesta linha, tais como as dos Acórdãos nº 3301005.057, de 29/08/18, 3003-000.083, de 22/01/19 e 3201-004.339, 24/10/18.

(....)

Conclusão

Conheço parcialmente do recurso voluntário e, com relação à parte conhecida, dou provimento parcial, revertendo as glosas de créditos de PIS calculados sobre compras de camarão in natura, incluindo os valores dos complementos de preço, de embalagem secundária ("master box") e caixa de isopor e sobre gastos com análises microbiológicas

DO CONCEITO DE INSUMO

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, 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).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era 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.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o

REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

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

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

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

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

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

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo 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.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, 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.

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei nº 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**”:

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

Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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

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

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

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

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

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

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja,

itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

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.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que 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.

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

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa.

Ressalto que na sessão de 22 de janeiro de 2020, essa turma, analisou o Recurso Especial do Contribuinte, discutindo os mesmos insumos. Trata-se do acórdão n.º 9303-009.976 da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Naquela ocasião o colegiado deu provimento ao Recurso Especial do Contribuinte quanto aos itens caixas de isopor e embalagens de transporte do tipo “máster box”, conforme abaixo:

1) aquisições de caixa de isopor

O contribuinte dedica-se à atividade de industrialização de camarão, sendo o seu processo produtivo destacado em duas fases distintas: i) despesca do camarão in natura (retirada do camarão vivo dos tanques de criação); e ii) industrialização do camarão (classificação, descabeçamento e congelamento). Veja como o contribuinte explica o uso das caixas de isopor:

A fase de despesa do camarão *in natura* se dá, usualmente, em locais distanciados do frigorífico (fase de industrialização). No presente caso as fazendas criadoras do camarão *in natura* estão localizadas em várias cidades, na maioria, do interior do estado do Ceará, e os frigoríficos estão localizado na cidade de Fortaleza, capital do estado do Ceará, ou na região metropolitana daquele estado.

Dessa forma, a matéria prima camarão *in natura* quando despescado deve ser acondicionada em caixas de isopor, junto com gelo e produtos químicos, para fins de conservação de sua qualidade e transporte até o frigorífico.

É certo que as caixas de isopor são utilizadas em mais de uma despesa, entretanto em decorrência do seu manuseio e contato direto com gelo/produtos químico/camarão *in natura*, se desgastam e quebram com muita facilidade, necessitando de substituição constantemente. A vida útil da caixa de isopor é em média de cinco a sete despescas ou aproximadamente uns dois meses de uso. Portanto, não são bens que compõem o ativo imobilizado da empresa.

Observe-se que as caixas de isopor tem pequena vida útil e são efetivamente consumidas no processo de produção do camarão. Portanto, encaixam-se no conceito de insumos antes analisado, devendo ser provido o recurso especial nesta matéria.

2) embalagens de transporte

Recorro novamente ao detalhamento do uso de referidas embalagens, extraído do recurso especial do contribuinte:

Esclareça-se por oportuno, que a Recorrente não vende caixinhas de 2kg, mas máster box de 20 kg de camarão. Ou seja, o produto da Recorrente é camarão em máster box de 20kg. A venda é feita em quantidades de máster box. Assim sendo, a embalagem “máster box” não pode ser tida como embalagem de transporte pura e simplesmente. Os importadores, no exterior, são distribuidores e vendem o camarão aos seus clientes (hotéis, restaurantes, indústrias de alimento, etc.) exatamente nessas caixas de 20 kg (máster box). Portanto, não se trata de uma simples embalagem de transporte. //

Como pode se ver, o produto final da industrialização do contribuinte são embalados definitivamente nestas “máster box de 20 Kg” e são vendidos aos seus clientes nesta embalagem, tida como de transporte. Portanto entendo que são consumidas no processo de industrialização e dou provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran