



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.011297/2003-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.975 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

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.

FRETES DE VENDAS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os fretes de vendas não são insumos do processo produtivo. Seu crédito autônomo, na não cumulatividade, só foi permitido a partir da vigência do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS.

Embora não seja insumo do processo produtivo, o crédito é permitido ao agregar custo ao insumo transportado. Porém no presente caso deixou-se de produzir prova de que os fretes eram vinculados à aquisição dos insumos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para acatar os créditos com aquisições de caixas de isopor e com embalagens de transporte do tipo "máster box", vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo contribuinte, em face do acórdão nº 3801-005.362, de 20/03/2015, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. Não dão direito a crédito: i) Gastos com embalagens utilizadas no transporte de produtos acabados e acondicionados em embalagens de apresentação; ii) Gastos com caixas de isopor utilizadas repetidas vezes no transporte de matéria-prima que não são consumidas no processo produtivo.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETES. DIREITO A CRÉDITO. PROVA.

Gastos com fretes vinculados a aquisições de insumos somente dão direito a crédito se comprovada pela contribuinte esta vinculação.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETES SOBRE VENDAS. DIREITO A CRÉDITO. VIGÊNCIA.

Os gastos com fretes sobre vendas somente passaram a dar direito ao desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa a partir de 1º/02/2004.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO NÃO COMPROVADO DOCUMENTALMENTE. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar documentalmente o direito de crédito informado em declaração de compensação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O recurso especial do contribuinte, admitido por despacho aprovado pelo então presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, apresenta insurgência quanto ao conceito de insumos adotado no acórdão recorrido. Mais especificamente quanto as seguintes glosas: 1) aquisições de caixa de isopor; 2) embalagens de transporte; 3) serviços de fretes de vendas; e 4) serviços de fretes de insumos.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, pede o improvimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Conceito de Insumos

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que,

embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva

exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ**. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

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

(...)

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;

(...)

Importante destacar as conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, a respeito dos critérios da essencialidade e relevância, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

20. Portanto, 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.

(...)

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no recurso especial.

Destaque-se que o acórdão recorrido adotou o conceito de insumos adotado pela legislação do IPI e, como visto, esta tese está superada pela referida decisão do STJ.

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 despesas 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.

3) serviços de fretes de vendas

O acórdão recorrido negou esse crédito em razão de que esses serviços de frete de vendas não são insumos do processo produtivo e que esse crédito passou a ser permitido somente quando entrou em vigor o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 que se deu em 1º/02/2004. Como tratam-se de fretes adquiridos antes dessa data, não seria possível o creditamento.

Não há reparos a serem feitos nesse entendimento. Como esses serviços são utilizados após o encerramento do processo produtivo, não se pode concebê-los como insumos do processo de produção a atrair a aplicação do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Portanto nego provimento ao recurso especial nesta matéria.

4) serviços de fretes de insumos

Nesse ponto o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário em decorrência da falta de provas de vinculação entre o serviço de frete e o insumo transportado, vez que o crédito do frete é permitido somente na agregação de custo ao insumo. Transcrevo abaixo trecho do voto:

(...)

Porém, para tal aproveitamento, tendo em vista que o crédito deve ser líquido e certo, conforme artigos 165 e 170 do CTN, e que incumbe àquele que alega um direito

o ônus de provar os fatos em que se funda, art. 333 do Código de Processo Civil, a contribuinte **deveria comprovar que os gastos com fretes decorreram do transporte de insumos**, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, correta a decisão, pois os serviços de fretes não se caracterizam, por si só, em insumo nos termos previstos no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. O seu crédito é permitido somente quando agrega custo ao insumo. De forma que nego provimento ao recurso também nesta matéria.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte para acatar os créditos com aquisições de caixas de isopor e com embalagens de transporte do tipo “máster box”.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal