



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.720314/2010-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-001.457 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de outubro de 2020
Recorrente PAMESA DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONSOLIDAÇÃO DA GLOSA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, consolidando-se na via administrativa as glosas não contraditadas, independentemente de apreciação meritória.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento de defesa e, conseqüentemente, em nulidade, quando o Despacho Decisório encontra-se respaldado em relatório fundamentado, devidamente cientificado ao contribuinte, facultada manifestação de inconformidade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. 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. Gastos incorridos com embalagens para transporte do dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas em relação aos créditos sobre insumos decorrente de material de embalagem, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe

provimento parcial, reconhecendo o direito ao crédito decorrente da aquisição de material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“O contribuinte acima identificado foi emitido o Despacho Decisório de fl. 886 a 888, através do qual a RFB reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado através do Pedido de Ressarcimento – PER n.º 25580.40269.310707.1.5.09-2741

Através do referido PER, a manifestante pleiteou um crédito de Cofins Exportação, do período de apuração – PA 2º Trimstre/2006, no valor de R\$ 332.786.06, tendo a fiscalização reconhecido a importância de R\$ 285.774,37, glosando a diferença.

As glosas incidiram sobre créditos correspondentes a aquisição de bens ou serviços não enquadráveis, segundo a fiscalização, no conceito de insumos, para fins de geração do direito ao crédito de PIS e Cofins previsto nos art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Foram as seguintes, em síntese, as glosas:

1. valores referentes a aquisição de *Pallets* de madeira indevidamente incluídos no item Bens Utilizados como Insumos do Dacon (Item 02 das Fichas 06 A e 16 A);
2. valores indevidamente incluídos no item Serviços Utilizados como Insumos do Dacon (Item 03 das Fichas 06 A e 16 A), a saber: (i) serviço de vigilância na área industrial; (ii) serviços de gestão de processos industriais e (iii) serviços de consultoria e assessoria técnica industrial;
3. valores indevidamente incluídos no item Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica do Dacon (Item 06 das Fichas 06 A e 16 A);
4. valores indevidamente incluídos no item Outras Operações com Direito a Crédito do Dacon (Item 13 das Fichas 06 A e 16 A) sem comprovação ou não aplicados no processo industrial.

O detalhamento dos fundamentos das glosas e sua apuração encontram-se no Termo de Verificação Fiscal anexo às fls. 793 a 855 .

Ciente do Despacho Decisório em 25/06/2012, (fls.909) o contribuinte apresentou em 25/07/2012 a manifestação de inconformidade de fls. 912 a 956, alegando, em essência, que:

- a exigência do débito remanescente do reconhecimento parcial da compensação encontra-se sob o efeito da decadência, na forma do art. 150, § 4º do CTN;
- a glosa dos créditos referentes às aquisições dos *pallets* deve ser considerada nula, tendo em vista que se deu de forma genérica, sem o estudo casuístico da sua finalidade e destinação, portanto, baseado na mera presunção de que não integrariam o processo produtivo;
- no mérito, os *pallets* constituem insumos, vez que integram o produto final e se enquadram no conceito de embalagem, fazendo sua aquisição jus ao desconto do crédito previsto no 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

A DRJ deu parcial provimento a manifestação de inconformidade em em acórdão assim ementado:

“ ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração:01/04/2006 a 30/06/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONSOLIDAÇÃO DA GLOSA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, consolidando-se na via administrativa as glosas não contraditadas, independentemente de apreciação meritória.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento de defesa e, conseqüentemente, em nulidade, quando o Despacho Decisório encontra-se respaldado em relatório fundamentado, devidamente cientificado ao contribuinte, facultada manifestação de inconformidade.

DECADÊNCIA. PER/DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. A declaração espontânea de débito em PER/Dcomp ou DCTF tem efeito de confissão de dívida e de constituição do crédito tributário, não havendo porque se falar, a partir desse momento, em decadência do direito da Fazenda de lançar o tributo.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. Para considerar-se insumo, o bem ou serviço deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, não havendo a possibilidade de cogitar-se a existência de um produto final na ausência do insumo. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante a fase de produção, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte, não se enquadram no conceito de insumo, por conseguinte, não geram direito ao crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Em recurso voluntário contribuinte em preliminar argumenta a inexistência de matéria não impugnada tendo em vista a preliminar de nulidade do despacho decisório suscitada na MI, e no mérito, (i) fundamenta a possibilidade de creditamento sobre aquisições de palletes de madeira usados para transporte de produto final; bem como sobre a possibilidade de creditamento de despesas de alugueis e equipamentos locados pela pessoa jurídica, do qual destaco o seguinte trecho:

**IV.2 – DO CREDITAMENTO DE DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA:**

45 – A despeito do exposto na decisão recorrida quanto à suposta ausência de impugnação quanto ao presente tema, pugna a Recorrente pela análise de direito expressamente previsto na legislação e já pacificado no âmbito desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, relativamente ao creditamento de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, por estar abrangido pelo pedido de investigação percuciente das atividades desempenhadas efetuado pela Recorrente na preliminar suscitada na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

1 Conhecimento parcial

Em suas razões recursais a contribuinte alega (i) em preliminar, a ausência de matéria não impugnada, tendo em vista que suscitou a nulidade do despacho decisório na MI, e no mérito, (ii) fundamenta a possibilidade de creditamento sobre aquisições de palletes de madeira usados para transporte de produto final; bem como sobre a possibilidade de creditamento de despesas de alugueis e equipamentos locados pela pessoa jurídica.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo. O recurso é tempestivo.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento parcial por considerar a impossibilidade do recurso em relação as glosas referentes creditamento de despesas de alugueis e equipamentos locados pela pessoa jurídica, matéria não impugnada na manifestação de inconformidade.

2 Preliminar

A Recorrente sustenta do acórdão recorrido, sob o fundamento de que por ter alegado a nulidade do despacho decisório em preliminar apresentada em MI, não seria aplicável o artigo 17, do Decreto n.º 70.235/72, estando todo o despacho decisório impugnado.

Entendo não assistir razão a recorrente pois na MI houve expressa insurgência apenas sobre a decadência e a glosa de créditos decorrente de aquisição de pallets, tendo operado os efeitos da preclusão em relação as demais glosas.

Ainda que tal argumento pudesse ser considerado é de se verificar que também aquele tópico da referida MI tratou apenas da alegação de nulidade do DD referente a glosa dos créditos decorrentes dos pallets, não havendo menção a nenhuma outra glosa, conforme se depreende do trecho abaixo transcrito.:

IV.1 – DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO:

15 – Nos termos da descrição dos fatos contida no Despacho Decisório ora impugnado, a Impugnante teria se utilizado de crédito irregular decorrente da aquisição de *pallets*, entendido como matéria não incorporada ao produto durante o processo de industrialização, utilizado apenas para facilitar o transporte dos produtos acabados e, portanto, não passível de creditamento na

sistemática não-cumulativa da PIS.

16 – Contudo, deixou o ilustre auditor de verificar que os *pallets* são na verdade integrados no processo produtivo da Impugnante, o que comprova o desconhecimento do processo produtivo fiscalizado e a serventia dos produtos.

17 – Em total desprezo às atividades da Impugnante, a Autoridade Fiscal pretende descaracterizar a real natureza dos *pallets*, e efetuar a glosa das aquisições, de forma genérica e sem estudo casuístico da finalidade e destinação dos produtos.

18 – Verifica-se, portanto, que o indeferimento do ressarcimento fundou-se exclusivamente em premissas falsas que levam necessariamente a conclusões igualmente falsas, uma vez que a autoridade administrativa louvou-se unicamente no fato de que os produtos empregados no processo produtivo da Impugnante seriam apenas para facilitar o transporte, o que o inquina de flagrante nulidade.

19 – Assim, não pode o Fisco, sob o argumento de pautar-se em presunção, fugir à sujeição aos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade cerrada, imparcialidade, verdade material, presunção de inocência até prova em contrário e segurança jurídica. Em verdade, a utilização de presunção exponencia a imperatividade de tais princípios, haja vista que, conforme já apontado, cuida-se de conferir a simples probabilidades a condição formal de certezas.

20 – Nesse diapasão, a regra básica a ser observada pelo Fisco não é outra senão a de que **a existência do fato conhecido que gera a presunção deve ser inequivocamente comprovada**. Caso isso não ocorra, como de fato não ocorreu no

caso dos autos, deve o lançamento ser anulado.

21 – Não pode o aplicador da norma tributária, em hipótese alguma, olvidar que o tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese legal de incidência tributária. E esse fato outro não é senão o fato imponible.

22 – Nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um fato imponible exclusivamente por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo real, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária.

23 – Quando a Constituição declara ser vedado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, ela implicitamente proíbe a utilização de artificios exegéticos, meios de prova, presunções, ficções, indícios etc., que conduzam a um desses resultados.

24 – Os tipos tributários fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal, como se verifica *in casu*, ou mesmo o legislador, amplie aquilo que a Constituição restringiu, ou restrinja indevidamente o que a Constituição permitiu.

25 – O lançamento está sob a égide da segurança jurídica, bem como de seus consectários (estrita legalidade, tipicidade cerrada, ampla defesa, presunção de inocência até prova em contrário etc.). Enquanto edita esse ato administrativo, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), em substituição aos permitidos pela Constituição.

26 – Quanto a tal dever de sujeição, constata-se, no presente caso, ter o Fisco estadual a ele se furtado.

27 – Outrossim, **eximiu-se a autoridade administrativa de realizar qualquer apuração da realidade dos fatos através do indispensável levantamento de como os *pallets* eram utilizados pela Impugnante, haja vista que não seriam passíveis de ressarcimento caso fossem devolvidos ou não integrados ao produto, o que não foi feito.**

28 – Este seria, no presente caso, o mínimo de diligência que se poderia esperar das autoridades fiscais.

29 – **Sem a análise da real destinação do produto adquirido, da sua efetiva aplicação no processo industrial, o que definirá seu uso, a sua classificação como custo ou despesa e o aproveitamento como gerador dos créditos dos impostos não-cumulativos,** não é possível concretizar o preceito constitucional da não-cumulatividade, que é inafastável.

30 – Noutro giro, a presunção de inocência que milita em favor do contribuinte não foi elidida. Todavia, tenta o Fisco inverter tal *onus probandi*, laçando mão de artifício engenhoso, qual seja, apoiar-se sobre falsa presunção em sentido contrário, transferindo, assim, o ônus da prova para o Contribuinte, deturpando a *mens legis*.

31 – Oportuno, pois, trazer à baila, face à percuciência e pertinência em relação à matéria ora versada, o magistério do mestre Roque Antonio

Carrazza¹, nos seguintes termos:

“A presunção de inocência que a Constituição estabelece em seu art. 5º, LVII, longe de estar confinada à matéria penal *stricto sensu*, espraia-se sobre todos os episódios em que há um acusado. Melhor explicitando, sempre que há o risco de uma sanção ou de ser atingido um bem jurídico prestigiado pela ordem constitucional (liberdade, honra, propriedade etc.), todos se presumem inocentes, até a demonstração cabal em contrário, cujo ônus pertence ao acusador. Vem ao encontro destas idéias o axioma *in dubio contra fiscum*. De fato, não pode haver uma flexibilização em favor da Fazenda Pública, parte indubitavelmente mais forte que o contribuinte.

O Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção *iuris tantum*, que só pode ceder passo com um mínimo de provas produzidas por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa.

Em síntese, o direito constitucional de ser presumido inocente acarreta para o Estado o dever incontornável de provar cabalmente a prática da infração (o ônus da prova é sempre do acusador). Não se pode exigir da defesa produção de provas referentes a fatos negativos (provas diabólicas).

Tampouco se pode sancionar inexistindo as necessárias provas, coligidas ao longo do devido processo legal (*due process of law*). Note-se que o acusado pode utilizar-se de todos os meios

de prova pertinentes à sua defesa (ampla defesa) e à destituição das imputações feitas pela acusação (contraditório).

O que estamos pretendendo dizer é que no campo tributário a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara –, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais.

A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fraudes para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais.

É que a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor das presunções.” (Grifos acrescentados)

32 – **A imprescindibilidade de análise real dos elementos que apontam no sentido de que houve, de fato, montante tributável omitido é inconcussa.** Nesses termos posicionam-se os uníssonos julgados de todas as instâncias julgadoras fiscais, nas três esferas de Poder. Assim, traz-se à colação julgado do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nos seguintes termos:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA E PASSIVO FICTÍCIO - INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE - A presunção de omissão no registro de receitas só se confirma quando, mediante adoção de critérios técnicos e observados os princípios contábeis geralmente admitidos, ocorrer o refazimento das contas "Caixa" e "Fornecedores" **e forem apuradas e comprovadas as irregularidades fiscais**

suscitadas.” (Recurso Voluntário n.º 123380, Acórdão n.º 107-06371) (Grifos acrescentados).

33 – Restando demonstrados os vícios insanáveis que inquinam o lançamento ora vergastado, que tomou por espeque meras presunções acerca da natureza dos bens relacionados no auto de infração, cumpre seja anulada a exigência fiscal *sub examine*, o que desde já se requer.

Verifica-se que não há menção as demais glosas do DD, estando acertado, pois, o entendimento da DRJ, não havendo fundamento para reconhecimento de nulidade do acórdão.

3 Mérito

3.1 - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTE DE INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA CONTRIBUINTE:

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Comungo e adoto respeitosamente como razão de decidir, nos termos regimentais, o entendimento do Ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges, muito bem posto no Acórdão n.º 3003-000.424, abaixo transcrito:

“I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

- a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;
- b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;
- c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C 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. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser

aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Argumenta a contribuinte que as embalagens mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais, são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento) e transporte do produto até para o cliente. Tais embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos não serão passíveis de reutilização nem de devolução pelo cliente. Da mesma forma que a matéria prima, onera o custo final do produto.

No caso o material de embalagem (paletes) entendo que a glosa deve ser revertida, considerando sua relevância à atividade exercida pela Recorrente, já que são utilizados como forma de viabilizar o carregamento dos produtos produzidos pela contribuinte e para proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade.

Por vim vale destacar que o crédito restou devidamente comprovado no processo. Os valores foram apontados no relatório fiscal (fls. 3 a 19), além disso o contribuinte apresentou DACON do período, suportado pelo razão analítico, cumprindo o ônus probante adequadamente.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e para no mérito dar parcial provimento, reconhecendo o direito ao crédito decorrente da aquisição de material de embalagem.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral

Fl. 14 do Acórdão n.º 3003-001.457 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.720314/2010-19