



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720101/2009-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.600 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente KRATON POLYMERS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PETROQUIMICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua estreita relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da recorrente a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

PIS. CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. BASE DE CÁLCULO. COMPRA DE MERCADORIA EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTE.

O lançamento de notas fiscais referentes às mercadorias adquiridas em consignação, pode ocasionar a recomposição da base de cálculo dos bens considerados como insumos para fins de apuração dos créditos passíveis de aproveitamento no regime da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial quanto aos insumos importados vinculados às receitas de exportação, mantendo as demais glosas, vencido o conselheiro Márcio Robson Costa (relator) que deu provimento parcial em maior extensão, também quanto ao pedido de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinícius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto relatório produzido pela DRJ visto que sintetiza corretamente os fatos.
Vejamos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento transmitido eletronicamente em 26/04/2006, com fundamento em crédito de contribuição para o PIS não cumulativo relativo a operações de exportação do 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 420.172,73, cujo saldo passível de ressarcimento seria de R\$ 357.027,18.

A contribuinte vinculou ao referido pedido Declarações de Compensação (DCOMP).

Os autos foram remetidos ao Serviço de Fiscalização da unidade jurisdicionante, que procedeu à verificação dos valores apurados de PIS para o 2º trimestre de 2005. Segundo o relatório de informação fiscal juntado aos autos, foram constatadas irregularidades na apuração da contribuição, as quais foram objeto de ajuste e glosas, nos seguintes termos:

GLOSA FISCAL

No curso das verificações ora citadas, identificou-se que o contribuinte considerou, dentre os valores que compõem a base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" as Notas fiscais referentes ao Código Fiscal de Operações e Prestação C.F.O.P 1917 (venda no estado) e 2917 (venda fora do estado) denominados como "entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industria", sendo

que o correto é a utilização das Notas Fiscais CFOP 1111 (compra no estado) e 2111 (compra fora do estado) " Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial".

...

Mediante exposto acima, as bases de cálculo dos créditos relativos aos "bens utilizados como insumos" devem ser assim consideradas:

...

Foram excluídos, da base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" valores do item "embalagem", materiais que não são ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a credíto às suas aquisições.

Abaixo, demonstrativo das exclusões (glosas) a considerar:

...

Relativo a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP, não foram consideradas as utilizações dos créditos a descontar de PIS/PASEP Importação Alíquota de 1,65%, vinculados a receita de exportação, sendo assim, os mesmos foram vinculados a receita no mercado interno:

...

Esclarecendo a desvinculação, é válido observar que o §1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, que tratam da forma diferenciada de utilização de créditos vinculados a receitas de exportação, não mencionam os créditos apurados conforme o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, em decorrência de importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep Importação e da Cofins Importação. Ou seja, a similaridade entre a utilização dos créditos apurados conforme o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, não se verifica na hipótese em que tais créditos estejam vinculados a receitas de exportação. Apenas com a edição da Lei nº 11.116, de 2005, os créditos apurados em razão do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e vinculados a receitas de exportação, tornaram-se passíveis de compensação ou ressarcimento segundo as regras do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo da contribuição nem outros créditos apurados de forma irregular além dos mencionados acima.

Em resultado, apurou-se, para o 2º trimestre de 2005, saldo de crédito passível de ressarcimento de R\$ 337.011,22.

Diante do apurado pela Fiscalização, a DRF de origem proferiu despacho decisório reconhecendo em parte o direito creditório no montante de R\$ 337.011,22, e homologando as compensações até o limite desse saldo.

Cientificada dessa decisão por via postal em 15/12/2010, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 07/01/2011.

Alega, inicialmente, a existência de vícios formais do ato administrativo que ensejariam a nulidade do despacho decisório, e, em consequência, o cancelamento das glosas e das multas e juros que lhe foram aplicados. Primeiro, foram aplicadas na análise de seus pedidos as disposições da Instrução Normativa nº 900, de 2008, quando, em razão da data do protocolo, deveria ter sido aplicada a Instrução Normativa nº 600, de 2005. Segundo, a conclusão do auditor pautou-se em presunção simples, fundada apenas em indícios, sem a apuração acerca da realidade. Defende que ao Fisco cabe o ônus de comprovar que houve infração à lei quando das alegações formuladas no despacho decisório, especificamente, demonstrar a ocorrência de irregularidade na indicação dos insumos, o que não teria ocorrido no presente caso. Contextualiza:

18. Como se demonstra pelo relatório homologado pelo despacho decisório objeto da presente impugnação, o D. Auditor Fiscal no caso concreto apenas puxou uma lista de produtos incluídos na declaração atinente aos créditos tomados, e, sem manifestar-se acerca do processo industrial do contribuinte, presumiu que tais bens, por serem fornecidos por empresas que tem por objeto social a confecção de embalagens para transporte (como por exemplo Wood Pack Ind. Com. Ltda.; Fer Corr Embalag. Ltda.; Embalag. Ibanez Ind. Com. Ltda.) seriam obrigatoriamente utilizados apenas no transporte de mercadoria stricto sensu.

19. Daí a conclusão do D. Auditor Fiscal, de que sendo meras despesas com o transporte da mercadoria para fora do parque industrial da empresa impugnante, tais bens não poderiam ser considerados insumos, e por conseguinte, o crédito referente à sua aquisição não poderia ter sido utilizado pelo contribuinte.

20. Ocorre que, ao contrário da presunção do D. Auditor Fiscal, aqueles produtos referidos, mencionados no Despacho Decisório referido, são utilizados na própria linha de produção do contribuinte, sem o que não há sequer o produto acabado da impugnante, eis que já na linha de produção eles são usados para transportar o produto, não no sentido stricto sensu, mas dentro da própria fábrica para que este passe por todas etapas de produção, e então exista o produto acabado, comercializado pela empresa KRATON.

Terceiro, a decisão afronta os princípios administrativos e garantias fundamentais dos contribuintes, pois, em que pese eventual preenchimento incorreto das DCOMP, não houve qualquer prejuízo ao erário, pelo que não lhe caberiam a glosa e a imposição de multa e juros.

No que tange ao mérito, a interessada assim inicia sua defesa:

46. Basicamente o que será demonstrado é:

46.A Com relação à alegação do D. Auditor Fiscal de que teriam sido indevidamente utilizados créditos atinentes a operações com bens consignados, que tal prática não levou prejuízo ao erário público, já que os créditos foram sempre tomados de forma cronológica, sendo que aqueles não tomados num período e que seriam devidos também restaram prejudicados ao direito do contribuinte;

46.B Com relação à alegação do D. Auditor Fiscal de que teriam sido erroneamente declarados créditos decorrentes de receitas do mercado interno e externo, além de tal erro de declaração não ter ocorrido, não traz qualquer prejuízo ao erário;

46.C Com relação à alegação do D. Auditor Fiscal de que teriam sido indevidamente lançados créditos atinentes a despesas que supostamente não caracterizariam insumos na forma prevista pela Instrução Normativa RFB nº 900/2008, já que supostamente custos apenas para transporte do produto decorrente do processo industrial da empresa KRATON não seriam insumos, se demonstrará que tais produtos indicados como insumos assim o são na forma da Lei, já que indispensáveis no processo industrial da recorrente.

Passa a tratar do princípio do não confisco, colacionando doutrina e jurisprudência sobre tema, e prossegue:

53. Logo, no que concerne a multa aplicada pelo suposto erro na declaração de créditos decorrentes de transações no mercado interno ou externo, que foram corretamente declarados pelo contribuinte, inclusive não tendo o D. Auditor Fiscal indicado qualquer glosa nesse tocante ao contribuinte, a aplicação da multa e cobrança de juros, sobre crédito que nem sequer existe para ser devolvido ao FISCO, como admitido inclusive no Despacho Decisório objeto da presente impugnação, é absolutamente ilegal!!!

54. Da mesma forma, quanto àquelas declarações quanto a bens consignados, cujos créditos foram sempre lançados cronologicamente às aquisições, e, portanto, nenhum prejuízo foi sofrido pelo erário público, também não se pode admitir a aplicação de multa.

55. Em suma, por qualquer ângulo que se analise a questão, a multa imposta pelo FISCO ao contribuinte, além de ser indevida, abusiva e ilegal, resta totalmente [...] e irrazoada, portanto, ilegal, motivo pelo qual deve ser desconsiderado nulo o resultado da auditoria fiscal.

Afirma que também não caberia a aplicação da multa e juros aplicados, tendo em vista a ausência de dolo, culpa ou ilegalidade de sua parte.

Passa a descrever e a ilustrar o seu processo de industrialização de borracha termoplástica, objetivando demonstrar que a utilização de pallets, filmes e fitas se caracterizam como insumos na forma da lei. E conclui:

Todos os insumos utilizados no acondicionamento da borracha termoplástica foram desenvolvidos, seja no que diz respeito às suas dimensões ou suas características construtivas, com base em informações obtidas em outras plantas do grupo Kraton Polymers, buscando sempre as melhores práticas em manufatura, com ênfase especial na segurança durante seu processamento, comercialização e manuseio.

Sem os insumos utilizados no acondicionamento da borracha termoplástica não é possível:

- a) Escoar os produtos da linha de produção com eficiência e segurança
- b) Armazenar a produção com eficiência e segurança
- c) Manusear a produção com eficiência e segurança e finalmente,
- d) Transportar a produção com eficiência e segurança

Por essa razão, não se tratam de insumos utilizados exclusivamente para transporte dos produtos, mas sim para seu acondicionamento em condições adequadas e seguras, fazendo, portanto, parte integrante do processo de produção, que inclui a embalagem dos produtos antes de sua destinação final.

64. Desta forma, independentemente da inexistência de qualquer prova da infração à norma fiscal, deve-se verificar que a realidade dos fatos também afasta a possibilidade da aplicação de glosa autorizada pelo Despacho Decisório ora atacado, devendo ser julgado procedente o presente recurso, para o fim de anular o ato administrativo, eis que eivado de erro, e fundamentado em fato inexistente e não comprovado.

65. Quer dizer, a auditoria fiscal partiu do pressuposto de que as despesas com tais insumos seriam de natureza apenas de transporte, no sentido estrito, caracterizando presunção simples fundada apenas no nome das empresas que fornecem pallets, fitas e filme para a empresa impugnante, como já impugnado anteriormente.

66. Independentemente de tal irregularidade formal do Despacho Decisório recorrido, temos que o presente petitório demonstra que tais produtos realmente fazem parte do próprio processo industrial da empresa impugnante, que utiliza os pallets, filmes e fitas na sua linha de produção, caracterizando tais bens como insumos, na forma da Lei.

67. E, ainda que assim não o fosse, a jurisprudência dominante, seja administrativamente ou perante o Poder Judiciário, passou a reconhecer que mesmo os produtos utilizados no transporte dos bens produzidos por uma empresa, como combustível para a frota, poderiam ser considerados como insumos, e portanto gerar crédito legalmente compensável.

68. Na própria instância administrativa o entendimento é uníssono a corroborar a tese da recorrente, qual seja, da caracterização de insumos daqueles produtos que fazem parte do processo industrial do consumidor, inclusive aquelas despesas relacionadas ao transporte no sentido estrito, existindo até decisão na publicada de Câmara Superiora pacificando a matéria.

Acerca da glosa efetuada em relação às receitas de mercado externo, acrescenta que tem direito ao ressarcimento ou compensação dos créditos de apurados, nos termos dos artigos 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativamente aos custos vinculados às vendas de exportação. A

autoridade fiscal teria considerado que os créditos de importação seriam devidos, mas não poderiam ser vinculados às receitas de vendas ao mercado externo, mas sim à receita do mercado interno, o que implicaria em pedido de ressarcimento diverso, e não poderiam ser inseridos na mesma declaração. Não se discute o seu erro de preenchimento da declaração. O que não se admite é a total desconconsideração do crédito efetivamente existente, em prejuízo injusto, ilegal e indevido da empresa, e, assim, tal crédito deve ser considerado e utilizado para compensação.

Ao final, requer que seja conferido efeito suspensivo ao seu recurso, e o cancelamento do despacho decisório e das penalidades dele decorrentes.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do Acórdão nº 05-39.470 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. LEGALIDADE.

A aplicação de multa e juros de mora decorrem de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-los.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com material de embalagem que não se enquadre no conceito de insumo definido na legislação.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. BASE DE CÁLCULO. COMPRA DE MERCADORIA EM CONSIGNAÇÃO. AJUSTE.

Em face de erro no lançamento das notas fiscais referentes às mercadorias adquiridas em consignação, correta a recomposição da base de cálculo dos bens considerados como insumos para fins de apuração dos créditos passíveis de aproveitamento no regime da não cumulatividade.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

A recorrente, interpôs recurso voluntário, no qual reafirma o seu inconformismo, replicando, os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3003-000.600 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10830.720101/2009-28

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O valor do crédito em litígio é inferior a sessenta salários mínimos, estando dentro da alçada de competência desta turma extraordinária. Sendo assim, passo à análise do mérito.

Preliminar

Preliminarmente a Recorrente alega que o ato administrativo da fiscalização e por consequência do despacho decisório é nulo em decorrência de alegados vícios formais e ofensas à princípios e garantias do contribuinte.

A despeito da possibilidade de nulidade de ato administrativo dentro do processo administrativo fiscal, assim prevê o Decreto n.º 70.235 de 1972:

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, as hipóteses prevista na lei não se enquadram nas alegações recursais, tampouco no situação fática dos autos. As provas colhidas e as conclusões relatadas são suficientes para entender que não foram realizadas com base em presunção simples, mas em fiscalização minuciosa.

Outrossim, conforme bem esclarecido pelo acórdão proferido pela DRJ, não há o que se falar em cerceamento de defesa uma vez que dada a oportunidade de apresentar a Manifestação de Inconformidade, a recorrente tinha conhecimento das razões e fatos que levaram o Fisco a glosar parcialmente o pedido de ressarcimento, tanto que o inconformismo foi detalhado no aludido recurso.

Alega ainda a recorrente a ocorrência de ofensa a princípios administrativos, ao princípio do não confisco, e às garantias individuais, bem como quanto a afirmação de que não houve dolo, culpa ou ilegalidade. Nesse contexto, resta evidenciado o uso de argumentos convenientes a uma tentativa de se esquivar de exigência legais pelo uso indevido de créditos.

No mais, no que se refere aos inúmeros argumentos que fazem menção aos direitos constitucionais que alega terem sido ofendidos, partindo da premissa que o ato administrativo esta revestido de legalidade, cabe destacar a súmula CARF, nº. 2, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todos esses motivos concluo que rejeito as preliminares suscitadas.

Mérito

Acerca do mérito, a autoridade fiscal ajustou a base de cálculo dos bens utilizados como insumos sob dois fundamentos:

- Valores lançados como material de embalagem que se destinam ao transporte dos produtos acabados, os quais não são incorporados ao processo de industrialização.
- Utilização de notas fiscais de vendas (CFOP 1917 e 2917) ao invés de notas fiscais de compra (CFOP 1111 e 2111) em relação valores discriminados como “entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou indústria”, razão pela qual desconsiderou aquelas notas de vendas, e considerou as de compra;
- PIS sobre importação vinculada à receita de exportação.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP 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/PASEP 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).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifo meu):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consoma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente

autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

VOTO CONDUTOR

(...)

Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

(...)

*Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). **Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.***

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Não posso me furtar de sinalizar que tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

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 SEQUENTES 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 sequentes 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).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a essencialidade e a relevância, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Nessa mesma linha, porém de forma mais material, se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais na votação do acórdão nº. 9303007.719– 3ª Turma assim ementado:

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE 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. (...)

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento.

II - Da glosa dos créditos referentes a despesas com embalagens

No relatório da fiscalização, a autoridade fiscal excluiu dos créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos os valores referentes a “pallet p/ sacos”, “pallet p/ caixa”, “filme de polietileno” e “fita petstrap A R”, por não consistirem em material de embalagem incorporado durante o processo de industrialização, mas apenas para o transporte do produto acabado.

Foram excluídos, da base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" valores do item "embalagem", materiais que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento às suas aquisições.

Abaixo, demonstrativo das exclusões (glosas) a considerar:

Data emissão	nºNF	Fornecedor	CNPJ	Desc. material	BC PIS/PASEP	Rateio Fat Export 58%
06/04/2005	2011	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
07/04/2005	8347	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	6.093,36	
06/04/2005	8305	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.658,12	
13/04/2005	8383	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	6.128,94	
12/04/2005	2032	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
13/04/2005	2036	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
19/04/2005	2064	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
20/04/2005	2069	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
27/04/2005	8477	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	6.093,36	
06/04/2005	6625	Múltiplas Com de Bem.Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	7.056,00	
01/04/2005	626594	DPR Rolamentos Ltda	01.761414/0001-04	Filme polietileno	8.880,80	
15/04/2005	8404	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	7.350,00	
29/04/2005	8501	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	6.051,50	

29/04/2005	2106	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
Abril/2005					82.322,16	47.746,85
04/05/2005	2116	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	Rateio Fat.Export 61%
05/05/2005	2120	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
11/05/2005	2149	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
16/05/2005	2169	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
20/05/2005	8634	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	7.399,08	
25/05/2005	8660	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	5.670,00	
27/05/2005	2199	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
27/05/2005	2213	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
31/05/2005	8692	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	435,24	
31/05/2005	2222	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
03/05/2005	2112	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
12/05/2005	2152	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
14/05/2005	2170	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
17/05/2005	2178	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
31/05/2005	8692	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/caixa	5.414,50	
31/05/2005	2223	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
31/05/2005	2224	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
03/05/2005	632294	DPR Rolamentos Ltda	01.761414/0001-04	Filme polietileno	8.976,00	
16/05/2005	6673	Múltiplas Com de Bem. Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	7.056,00	
Maior/2005					97.368,82	59.394,98
09/06/2005	2271	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	Rateio Fat.Export 64%
10/06/2005	2281	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	
13/06/2005	2288	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	
15/06/2005	2300	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	
16/06/2005	2303	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	
16/06/2005	8816	Wood Pack Ind Com Ltda	58.948.357/0001-86	Pallet p/sacos	3.123,75	
16/06/2005	2304	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	
24/06/2005	2356	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	5.324,00	
22/06/2005	2338	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	1.290,00	
29/06/2005	2384	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/sacos	4.854,00	
09/06/2005	2270	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.180,00	
16/06/2005	2305	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	5.180,00	
29/06/2005	2383	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	4.740,00	
30/06/2005	2391	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	440,00	
03/06/2005	2245	Fer Corr Embalag. Ltda	00.546.816/0001-15	Pallet p/caixa	470,00	
03/06/2005	637714	DPR Rolamentos Ltda	01.761414/0001-04	Filme polietileno	9.220,80	
15/06/2005	6719	Múltiplas Com de Bem. Ltda	65.854.226/0001-03	Filme polietileno	7.560,00	
17/06/2005	640372	DPR Rolamentos Ltda	01.761414/0001-04	Fita petstrap A.R	1.590,00	
07/06/2005	15941	Polycamp Embalagens Ltda	58.524.026/0001-19	Fita petstrap A.R	250,00	
14/06/2005	16007	Polycamp Embalagens Ltda	58.524.026/0001-19	Fita petstrap A.R	375,00	
Junho/2005					81.541,55	52.186,59

No caso concreto, constata-se que o colegiado *a quo* sustentou a glosa de despesas com material de embalagem, pois, segundo seu entendimento, construído a partir da interpretação das IN's nº 247/2002 e 404/2004, as embalagens para transporte não dão direito a créditos no regime não-cumulativo: a decisão recorrida adota a distinção entre embalagens de transporte e embalagens de representação.

No tocante ao creditamento das despesas com embalagens, cabe lembrar que a 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu sobre tal matéria recentemente, tendo assumido o conceito de insumos esposado na decisão do STJ acima exposta, exarando o Acórdão nº. 3302-006.736, cujos excertos importantes para a presente análise, extraídos do voto condutor do Conselheiro Raphael Nadeira Abad, estão a seguir transcritos (grifamos algumas partes):

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que "... no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições." merecendo transcrição fragmento do lapidar voto proferido nos autos do processo 13804.002611/200500 no qual foi proferido o Acórdão 3302005.548.

Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, Sessão de 19 de junho de 2018.

"Por sua vez, a recorrente aduz que tanto as embalagens de transporte quanto de apresentação e que a distinção não se presta para aferição da possibilidade de creditamento.

Venho fazendo distinção entre embalagens destinadas meramente ao transporte daquelas destinadas não só ao transporte, mas também à manutenção da qualidade do produto a ser vendido. Porém, curvo-me ao entendimento deste colegiado, que, reiteradamente, vem adotando a posição majoritária de conceder créditos sobre materiais de embalagem destinados também a transporte, bem como outras turmas julgadoras deste conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido, citam-se os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 3302004.890:

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

Acórdão 3201003.454:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Acórdão nº 3402004.880:

CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

Acórdão nº 9303006.068:

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO.

FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE
"PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

De fato, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem (artigo 3º da Lei nº 4.502/1964), ou seja, situações que em nada se assemelham à tratada nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

Salienta-se que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005). Por outro lado, as INs SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 404/2004, artigo 8º, ao disporem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre gás nitrogênio, tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon, estrados de madeira (pallets) e caixas de papelão, mencionados no Quadro VII Insumos Glosados da efl. 474.

" Assim, conclusivamente, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para que sejam revertidas as glosas sobre materiais de embalagem constantes no Centro de Custos "Embalagem de Transporte"..

A fundamentação acima exposta esta em linha com a decisão do STJ (Resp n.º 1.221.170 PR) na sistemática de representativo de controvérsia geral, que vincula este julgamento por força do art. 36, VII do RICARF, de maneira que descordo do entendimento assumido na decisão recorrida, já que ela esta apoiada em atos normativos já ultrapassados.

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. (REsp 1.221.170-PR. Primeira Seção. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 24/04/2018).

Não é necessário grande esforço hermenêutico para compreender que os elementos essencialidade ou relevância são sinônimos de gastos sem os quais o desenvolvimento da atividade empresarial ficaria prejudicada. Ainda, cristalino o entendimento de que o melhor julgamento do que seria ou não insumo é feito pelo próprio contribuinte quando apresenta sua declaração de compensação, de maneira que compete à Receita Federal efetuar a glosa apenas dos gastos que apresentam-se de forma proeminente como não essenciais ao processo produtivo.

Neste ponto acolho o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317-MG, que fora sintetizado pelo Conselheiro relator ALEXANDRE KERN, no acórdão nº 3402.002.663, sessão de 24/02/2015, o qual adoto neste voto e transcrevo: Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 MG (2011/00668193).

Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados DF CARF MF Fl. 575 Processo nº 13646.000189/2004-29 Acórdão n.º 3201-003.573 S3-C2T1 Fl. 15 14 na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços; f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de "insumos" para efeito de creditamento e conclui:

- a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los pertinência ao processo produtivo;
- b) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição essencialidade ao processo produtivo; e
- c) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto possibilidade de emprego indireto no processo produtivo. Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...) Particularmente, entendo ainda mais apropriada a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317MG, segundo o qual (sublinhado no original):

DF CARF MF Fl. 576 Processo nº 13646.000189/2004-29 Acórdão n.º 3201-003.573 S3-C2T1 Fl. 16 15 Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são 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.

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo. Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, entendo que a acepção correta é aquela em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço;
2. emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço;
3. essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade fabricação, produção ou prestação de serviço de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Analisando o caso concreto, e tendo em mente a necessidade da empresa – transporte de produto de natureza especial (polímeros termoplásticos dotados de alta resiliência dos elastômeros – borracha termoplástica) - verifica-se que os materiais de embalagem utilizados pela recorrente são essenciais e relevante para a conservação e integridade de seus produtos, conforme bem ilustrado nas fls. 143/156.

Nesse passo, o meu entendimento, que é filiado ao entendimento do STJ, é de reconhecer que os **materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos** devem integrar o conceito de insumos, de maneira que deve ser afastada a glosa das respectivas despesas que foram devidamente comprovadas, aqui observo que, em concordância com a análise fiscal, o crédito deve considerar apenas as despesas devidamente comprovadas.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório nos seguintes termos: dar provimento ao pedido de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado; manter a glosa sobre a importação vinculada à receitas de exportação e notas fiscais referentes a compra em consignação.

III PIS sobre importação vinculada à receita de exportação.

O despacho decisório glosou a receita de exportação sob o seguinte argumento:

Esclarecendo a desvinculação, é válido observar que o § 1º do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 6º da Lei n.º da 10.833, de 2003, que tratam da forma diferenciada de utilização de créditos vinculados a receitas de exportação, não mencionam os créditos apurados conforme o art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, em decorrência de importações sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Ou seja, a similaridade entre a utilização dos créditos apurados conforme o art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e o art. 15 da Lei na 10.865, de 2004, não se verifica na hipótese em que tais créditos estejam vinculados a receitas de exportação. Apenas com a edição da Lei n.º 11.116, de 2005, os créditos apurados em razão do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, e vinculados a receitas de exportação, tornaram-se passíveis de compensação ou ressarcimento segundo as regras do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005.

Não foram identificadas outras exclusões da base de cálculo da contribuição nem outros créditos apurados de forma irregular além dos mencionados acima.

A recorrente alega ser indevida a glosa operada pela fiscalização, bem como a manutenção desta glosa pela DRJ que fundamentou sua decisão nas seguintes palavras:

No caso dos autos, como visto, compunham o saldo de crédito decorrente de exportação veiculado na compensação os valores de PIS pago sobre importações. Como visto, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Portanto, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

O inconformismo esta fundamentado na Lei n.º 11.116/2005, que no sentir da recorrente, permite, expressamente, a vinculação entre receitas de mercado interno e externo, pois entende que a decisão de piso é inconsistente, tendo em vista que não considera o disposto no artigo 16 da referida Lei.

Inicialmente nos cabe analisar o arcabouço normativo que regula a matéria relativa à possibilidade de creditamento do PIS/COFINS-Importação, no contexto histórico.

A Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, assim dispõe em seu art. 15:

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito**, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1 desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IN vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição." (destaques nossos)

Como se vê, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 introduziu a possibilidade de utilização dos valores efetivamente pagos a título de PIS/COFINS-Importação mediante **desconto** do valor daquelas contribuições sociais apuradas nas operações do mercado interno, em situação análoga àquela prevista nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Analisando a legislação, o colegiado *a quo* entendeu que no caso dos autos compunham o saldo de crédito decorrente de exportação veiculado na compensação os valores de PIS pago sobre importações e que tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada.

De fato, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 não estendeu o creditamento (desconto na apuração das contribuições) de PIS/COFINS-Importação aos casos de vendas para o exterior, limitando-se a atrelar o creditamento aos casos de apuração dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não obstante, com o advento da norma inscrita no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, com vigência a partir de 09.08.2004, foi introduzida a possibilidade de manutenção dos créditos de PIS e COFINS nas vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência**. Por sua vez, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, permitiu a utilização daqueles créditos em procedimentos de compensação ou pedidos de ressarcimento. Eis os dispositivos citados:

Lei nº 11.033/2004

"Art. 17. As vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações." (grifei)

Lei nº 11.116/2005

"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do **art. 15 da Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033**, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - **pedido de ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei." (destaquei).

Da leitura dos dispositivos transcritos, depreende-se que o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 estendeu a possibilidade de **compensação e ressarcimento** dos créditos mantidos, pelo vendedor, relativos aos valores pagos a título de PIS/COFINS - inclusive decorrentes de importação (art. 15 da Lei nº 10.865/2004) - vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033/2004).

Resta saber se tal possibilidade de ressarcimento/compensação alcançaria, também, os créditos de PIS/COFINS-Importação decorrentes da aquisição de insumos empregados em **receitas de exportação**.

As vendas ao exterior, como se sabe, são caracterizadas como vendas imunes, tendo a própria Constituição Federal, em seu art. 149, §2º, inciso I, excluído, do poder de tributar da União, a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre as receitas de exportação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º **As contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - **não incidirão** sobre as **receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [sem grifo no original]

Tal norma constitucional foi reproduzida pelo art. 5º da Lei nº 10.637/2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que determinam **a não incidência**, respectivamente, do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de exportação:

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei nº. 10.637/2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Da simples leitura do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal e dos dispositivos acima transcritos, depreende-se, claramente, que a imunidade das receitas de exportação são entendidas, pelos legisladores constitucional e legal, como caso de não-incidência, tendo a Constituição e as leis citadas disposto, de forma literal, que o PIS e a COFINS **não incidem** sobre as receitas de exportação.

Sublinhe-se, por fim, que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) compartilha o entendimento acima esposado. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta nº. 70 - COSIT, de 14 de junho de 2018, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO.
OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, e art. 5º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS DA IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos da Cofins, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I, incluído pela EC nº 33, de 2001; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, e art. 6º, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 45, II e § 1º.

Assim, entendo que é aplicável às operações de exportação a disciplina do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo que os créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: dar provimento ao pedido de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado; dar provimento aos créditos relativos à importação de bens e de serviços vinculados a operações de exportação e negar provimento ao pedido de exclusão da glosa das notas fiscais de compras em consignação, mantendo-as tal como decidido pela DRJ.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 21 do Acórdão n.º 3003-000.600 - 3ª Seção/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10830.720101/2009-28

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto ao creditamento, no âmbito do PIS/COFINS, das despesas atinentes aos materiais de embalagem, sobretudo porque não restou demonstrada a relevância e essencialidade daquelas despesas no contexto específico do processo produtivo.

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, 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).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consome durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

VOTO CONDUTOR

(...)Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

*(...)Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). **Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.***

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Em que pese o conceito de insumo sustentado pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

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 SEGUINTE 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. 30., 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 nº 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.

Sujeito-me ao conceito de insumos acima esposado, afastando-me, desse modo, daquelas correntes que entendem como aplicável, no âmbito das contribuições não-cumulativas, o conceito de insumos restritivo previsto na legislação do IPI ou o conceito de insumos ampliativo 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.

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, importa destacar que a recorrente é empresa do ramo petroquímico, atuando no projeto, fabricação, venda e serviços associados ao fornecimento de borracha termoplástica.

Em seu recurso, o sujeito passivo assinala que os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados, em síntese, para:

- a) **Escoar os produtos da linha de produção com eficiência e segurança**
- b) **Armazenar a produção com eficiência e segurança**
- c) **Manusear a produção com eficiência e segurança e finalmente,**
- d) **Transportar a produção com eficiência e segurança**

Compulsando a descrição, no recurso voluntário, da utilização dos materiais de embalagem, não vislumbro elementos para concluir que tais materiais sejam utilizados no contexto do próprio processo produtivo. Ao contrário, da descrição feita pela recorrente, deduz-se que os referidos gastos com materiais de embalagem, ainda que eventualmente necessários para o transporte da borracha termoplástica, ocorrem após o arco de duração do processo produtivo, não guardando, portanto, a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se lhes aplica o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Importa destacar que a situação dos autos diferencia-se daquela na qual o material de embalagem serve para **condicionamento de alimentos** – que é precisamente o caso julgado no Acórdão nº 9303.006.068 da Câmara Superior de Recursos Fiscais mencionado pelo i. Relator. Quando se trata de indústria de alimentos, os materiais de embalagem são, em regra, essenciais não apenas para a sua manutenção e transporte, mas para a sua própria preservação como produto: sem o material de embalagem, o próprio produto perece, de maneira que os dois elementos (embalagem e produto) mostram-se indissociáveis, desde a última etapa do arco de produção.

Assinale-se, por fim, que, diferentemente do que alega a recorrente, o ônus de demonstrar que determinado gasto integra o conceito de insumos, ou seja, que é relevante e essencial ao processo produtivo em si, recai sobre o sujeito passivo.

Ora, constitui lição elementar que os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação pressupõem a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo. Em outras palavras, pode-se dizer que o direito creditório existe na medida exata da **comprovação** de sua certeza e liquidez, recaindo, sobre o sujeito passivo, o ônus de demonstrar seu direito, a teor do art. 173 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Assim, já em sede de manifestação de inconformidade, o sujeito passivo deve apresentar todos os documentos suficientes e necessários para comprovar a natureza, certeza e liquidez dos créditos pleiteados, sob pena de preclusão probatória.

Diante das considerações acima expostas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no que se refere às glosas acima analisadas.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães