



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10925.000914/2010-82
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.672 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria PIS. INSUMOS.
Recorrentes MADECAL ADMINISTRADORA DE BENS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, é exemplo de insumo as embalagens de acondicionamento utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o seu transporte.

RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS. RESSARCIMENTO.

É ônus do contribuinte comprovar, mediante a entrega de provas documentais a tanto suficientes, a liquidez e a certeza de seu direito creditório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência fiscal tem a finalidade de dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio, não para trazer aos autos as provas documentais que cabiam ao sujeito passivo produzir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Valcir Gassen. Ausente, justificadamente, a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos tempestivamente pela contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3803-03.301, de 19/07/2012, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

INSUMOS. TERMO. ALCANCE.

São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade 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.

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Se o serviço de transporte das mercadorias fizer parte da operação de venda, e tiver seus custos suportados pelo produtor, as embalagens de transporte serão necessárias para a

preservação da integridade dos bens durante o transporte e gerarão direito a crédito.

ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CREDITAMENTO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa.

PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

No recurso especial, a PFN insurge-se contra a aceitação, no acórdão recorrido, de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep em relação aos gastos com embalagem para transporte e com bens do ativo imobilizado (*sic*). Visando comprovar a divergência, apresentou, como paradigmas, os Acórdãos nº 3101-00.795. O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido através do despacho de fls. 191/194. E as contrarrazões da contribuinte encontram-se anexadas às fls. 271/284.

Cientificada, a contribuinte também apresentou recurso especial de divergência, por meio do qual alega quanto à necessidade de apreciação das provas, em vista do princípio verdade material. Para comprovar o dissenso, alega divergência de interpretação em relação ao que decidido nos Acórdãos nº 9202-002.587 e 2101-002.049. O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 321/324. Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 324/334).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido.

Cumpre observar, inicialmente, que toda a fundamentação deste primeiro recurso especial direciona-se a questionar apenas o conceito de insumo, para o efeito da legislação do PIS/Cofins. Todavia, no seu exame de admissibilidade, falou-se que a irresignação também se aplicaria à aquisição de bens do ativo imobilizado, o que, na verdade, como visto, não procede.

Assim, apenas a possibilidade do creditamento sobre os gastos com a aquisição de embalagem de transporte é que será apreciada neste voto, tema para o qual a divergência é manifesta, visto que, enquanto o acórdão recorrido, embora sob certas condições que impôs, reconheceu o crédito da contribuição sobre os gastos com as aquisições de embalagem de transporte, ao fundamento de que o conceito de insumo, para o efeito da legislação do PIS/Cofins, é próprio e diverso da legislação do IPI, o segundo acórdão paradigma, o de nº 3101-00.795, adotou entendimento divergente: o conceito de insumo deve ser buscado na legislação deste imposto.

Sobre o tema, e depois de longos debates, passamos a adotar o entendimento hoje majoritário que, entre outras tantas decisões, se encontra encartado no voto proferido pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, nos autos do processo administrativo n.º 11065.101271/2006-47 (Acórdão 3ª Turma/CSRF nº 9303-01.035, sessão de 23/10/2010), daí por que passamos a transcrever os seus fundamentos e adotá-los como razão de decidir. Ei-los:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de PIS/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc.

Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional. (grifamos)

Passemos ao caso concreto.

Segundo consta dos autos, a glosa revertida pela Câmara baixa diz com as aquisições de chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, entre outros, materiais que, a nosso sentir, embora sirvam ao transporte, constituem, sim, insumos (para o efeito da legislação do PIS/Cofins, não do IPI), pois, caso não embalados corretamente, haveria evidente risco de dano aos produtos industrializados (artefatos de madeira).

No ponto, cabe assinalar que esta Turma de CSRF vem entendendo que as embalagens destinadas a viabilizar a preservação de suas características durante o seu transporte e cuja falta pode torná-lo imprestável à comercialização devem ser consideradas como insumos utilizados na produção. É o que se decidiu no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-004.174, de relatoria da il. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito da Cofins pela sistemática não cumulativa. (g.n.)

No voto condutor do acórdão, a relatora reproduziu, em apoio à sua tese, aresto proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual abraçou idêntico entendimento:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido. (g.n.)

(STJ, Rel. Humberto Martins, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.253 - SC, julgado em 15/04/2010)

Ressaltamos, ainda, o fato de que a própria RFB parece indicar uma alteração de entendimento, uma vez que, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, após a reprodução dos atos legais e infralegais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo, concluiu que, no conceito de insumos, incluem-se os bens ou serviços que "vertam sua utilidade" sobre o bem ou o serviço produzido. Confira-se:

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) **que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou**

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços. (g.n.)

No caso examinado, o material de embalagem era utilizado exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira em contêineres, portanto, não serviam à apresentação do produto, mas à preservação de suas características durante o seu transporte.

É bem verdade que, mais recentemente, esta mesma Turma entendeu, pelo voto de qualidade, não haver previsão legal para o creditamento, em decisão que restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão

legal para creditamento sobre a aquisição das embalagens de transporte.

(CSRF/3ª Turma, rel. do voto vencedor Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.531, de 16/08/2017)

A discussão travada neste último julgamento disse com o cabimento ou não do creditamento quanto à aquisição das embalagens utilizadas no transporte de maçãs, para a preservação de suas características, do estabelecimento produtor até o seu consumidor final (sem reutilização posterior).

Muito embora tenhamos acompanhado a divergência, detivemo-nos melhor sobre o tema e chegamos à conclusão de que, em casos tais, cabe, sim, o creditamento, porque em conformidade com o critério dos "gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção de bens e serviços", porém afastamos o crédito naquelas situações em que as embalagens destinadas a viabilizar o transporte podem ser continuamente reutilizadas, como, por exemplo, os engradados de plásticos, não descartados ao final da operação.

Ademais, e isso nos parece de fundamental importância, não obstante o conceito de insumos, para os fins da incidência do IPI, compreenda apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, a legislação deste imposto faz uma expressa distinção entre o que é embalagem de apresentação e o que é embalagem para o transporte, de forma que a permitir o crédito apenas sobre a aquisição da primeira, mas não da segunda, consoante preconiza do art. 3º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964 (regra-matriz do IPI):

Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.

Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; (g.n.)

Norma semelhante, contudo, não existe nos diplomas legais que disciplinam o PIS/Cofins não cumulativo.

Em conclusão, e considerando tudo o que vimos de expor, alteramos os nosso entendimento para permitir o creditamento do PIS/Cofins apenas nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores.

Na parte conhecida, é de se negar provimento ao recurso.

Por seu turno, o recurso especial interposto pela contribuinte discorda do entendimento esposado no acórdão recorrido de que o CARF não deve analisar provas, "haja

vista isto ser de essência da instância inicial e da própria DRJ". Assevera que o acórdão recorrido, neste particular, divergiu de outras decisões deste Colegiado Administrativo.

Com efeito, a só transcrição da ementa do primeiro paradigma, o de nº 9202-002.587, já comprova, sem maiores esforços, o dissídio jurisprudencial. Confira-se:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVA APRESENTADA APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO - NECESSIDADE DE APRECIÇÃO - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Sob pena de violação do princípio da verdade material, que direciona o contencioso administrativo tributário, as provas apresentadas após o protocolo da impugnação devem ser apreciadas pela autoridade julgadora, seja para emitir juízo de valor ou para converter o julgamento em diligência. Busca-se, com isso, saber se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em questão é a legalidade da tributação. No caso, a moléstia grave do contribuinte não está comprovada apenas pelo laudo oficial acostado ao recurso voluntário. Documento juntado à impugnação, na primeira manifestação do contribuinte no processo, o qual fora emitido pela Secretaria Municipal de Saúde da Prefeitura do Rio de Janeiro, já provou o adenocarcinoma de próstata do autuado. Recurso especial negado. (g.n.)

Todavia, embora conhecido, é de se negar provimento ao recurso especial.

Segundo consta do Parecer de fls. 10/28, que instruiu a decisão proferida pela unidade administrativa competente, parte dos créditos pleiteados foram glosados, ao fundamento de que os itens a que se referem estavam "descritos de maneira muito genérica pelo contribuinte, o que tornou impossível à autoridade fiscal concluir pela regularidade de sua utilização".

Contestada decisão, entendeu a DRJ não comprovados os serviços cujos valores a fiscalização glosou. Os motivos que a levaram a assim decidir são os seguintes:

De outro turno, em sede de manifestação de inconformidade não logrou a contribuinte comprovar o teor de suas alegações. Note-se que: dos serviços glosados não constam serviços prestados pela empresa HEMERSON LEONILDO OLENKA-ME; consta do campo DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS das notas nº 35 e 36 emitidas pela empresa ZAMARI SERVIÇOS RURAIS LTDA, que se encontram juntadas nos autos do processo 10925.001731/2008-60 (Cofins do mesmo período), a descrição "Locação de 03 máquinas c/implemento".

Desta feita, em não comprovando a contribuinte que os serviços cujos valores a Autoridade Fiscal glosou consistem, como alega, de serviços que foram diretamente aplicados na fabricação de produtos destinados à venda, mantém-se a glosa.

Na sua primeira defesa administrativa, a Recorrente nenhum documento trouxe aos autos, mas apenas afirmou que, no concernente aos serviços, os valores

correspondentes não poderiam ser glosados em razão de sua descrição genérica. Sustentou que a fiscalização deveria buscar a verdade, não estando obrigado a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado, "podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento".

Apenas no recurso voluntário é que a Recorrente trouxe documentos que, no seu entender, autorizariam os créditos.

Ora, embora divirja da alegação tecida pelo relator do acórdão recorrido de que não cabe ao CARF a análise de provas, mas à unidade de origem e à DRJ, não se pode deixar de considerar que, no caso concreto, como já antecipamos, a Recorrente nada trouxe de provas na sua manifestação de inconformidade, limitando-se apenas a reclamar da falta da realização de uma diligência fiscal para comprovar o que era obrigação sua fazê-lo.

Sabe-se que aos contribuintes cabe o ônus de instruírem seus pedidos de ressarcimento (quando a tanto intimados ou, em sendo o caso, quando da apresentação de seus recursos administrativos), mediante a comprovação documental do direito alegado. A diligência, portanto, é medida excepcional, cuja finalidade é a de dirimir dúvidas, não a de instruir processos, o que também se aplica, importa ressaltar, ao próprio Fisco.

De registrar, outrossim, que o relator do acórdão recorrido também fundamentou a sua decisão no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, 1972, segundo o qual "a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual".

Não obstante se venha mitigando o rigor deste dispositivo, a verdade é que não poderia a Recorrente deixar de acostar, já na manifestação de inconformidade, as provas documentais que confirmariam os créditos que alega ter e, simplesmente, atribuir ao Fisco a consecução de uma tarefa que, já advertimos, era só sua.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, nego-lhe provimento. E conheço do recurso especial interposto pela contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Processo nº 10925.000914/2010-82
Acórdão n.º **9303-005.672**

CSRF-T3
Fl. 342
