



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

Processo n° 11020.001732/2010-85
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.045 – 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria PIS/Pasep - Restituição
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA SANTA CLARA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 208 a 226) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3802-001.619** (fls. 197 a 206) proferido pela 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em 28/02/2013, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito de PIS/Pasep relativo às aquisições de “pallets” de madeira, plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch”. O acórdão recebeu ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. CUSTO DE PRODUÇÃO. DESPESAS DE VENDA.

EXIGÊNCIAS REGULATÓRIAS INDISPENSÁVEIS AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA.

O conceito de insumo, ressalvadas as exceções expressamente previstas na Lei nº 10.833/2003, abrange o custo de produção (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto n. 3.000/1999, arts. 290 e 291) e as despesas de venda do produto industrializado, quando incorridas para atender exigências regulatórias indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. AQUISIÇÃO DE “PALLET” DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO “STRECH”. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO RECONHECIDO.

Não cabe, à luz das disposições da Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, restringir o direito ao crédito às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização. No segmento de laticínios, a paletização que envolve o acondicionamento no “pallet”, plástico de coberto e colocação do filme “strecht” não é realizada apenas para fins de transporte, mas para a própria estocagem do produto no estabelecimento industrial. Decorre ainda de normas de controle sanitário na área de alimentos (Portaria SVS/MS nº 326, de 30 de julho de 1997), que exigem o acondicionamento dos produtos acabados em estrados (item 5.3.10), de forma a impedir a contaminação e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem (item 8.8.1). Tratando-se, assim, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que decorre de exigências sanitárias, deve ser reconhecido o direito ao crédito.

RECEITAS DECORRENTES DA VENDA DE PRODUTOS SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL.

O critério de rateio proporcional, nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, II, da Lei nº 10.883/2003, deve considerar a totalidade da receita bruta auferida no mês, e não apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Em face da referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 208 a 226), alegando divergência jurisprudencial quanto ao reconhecimento do direito ao crédito de PIS/Pasep com relação aos materiais de embalagem, acondicionamento e transporte – empregados na “paletização” – concedidos em sede de julgamento de recurso voluntário. Colacionou como paradigmas os acórdãos 3302-002.027 e 3101-00.795.

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) conforme entendimento explicitado nos acórdãos paradigmas, não podem ser considerados insumos as embalagens de transporte, pois não são incorporadas ao produto no processo de industrialização;

(b) a decisão de piso entendeu que a Contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova em relação ao material utilizado para fins de embalagem, pois não juntou documentos atestando a incorporação dos materiais de acondicionamento na venda do produto ao consumidor final. Por essa razão, não devem ser considerados como insumos;

(c) na sistemática do conceito de insumos para o PIS e a COFINS não-cumulativos faz-se necessário o emprego das embalagens diretamente na fabricação de produtos destinados à venda e desde que não contabilizados no ativo permanente e sofram alterações como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Os bens e serviços não utilizados diretamente na fabricação ou produção dos bens e serviços destinados à venda não podem ser considerados como insumos, devendo ser mantida a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização;

(d) após discorrer sobre o conceito de insumos a ser adotado, adotando uma posição intermediária entre a legislação restritiva do IPI e da posição mais abrangente do IRPJ, defende que para serem considerados como insumos os bens ou serviços devem ter vinculação com a atividade fim da empresa e aplicação direta dos mesmos no processo produtivo dos bens destinados à venda, razão pela qual não são insumos as embalagens de transporte;

(e) requer seja dado provimento ao recurso especial e mantida a glosa realizada pela Fiscalização.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho nº 3200-00.054, de 12 de agosto de 2014 (fls. 229 a 233), proferido pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de creditamento com relação aos materiais utilizados na “palletização” – material de embalagem, acondicionamento e transporte.

A Cooperativa Santa Clara apresentou contrarrazões (fls. 239 a 259) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

Na mesma oportunidade, apresentou a Contribuinte recurso especial, tendo-lhe sido negado seguimento, razão pela qual não será objeto de exame por este Colegiado.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de insumos para determinação se pode ser utilizado pela Contribuinte como crédito de PIS/Pasep os gastos incorridos com os materiais utilizados para a “palletização” – material de embalagem, acondicionamento e transporte dos produtos finais para a venda.

Cumprindo observar ter sido deferido nos presentes autos o direito ao creditamento das aquisições de matérias de embalagem (pallets de madeira), plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch”, com fulcro na atividade econômica desempenhada pela Contribuinte; na essencialidade dos referidos insumos para a produção e, ainda, nas exigências sanitárias correspondentes para o processo produtivo e de transporte, além da própria estocagem no estabelecimento industrial.

Para o reconhecimento do direito ao crédito e reforma da decisão proferida pela DRJ, o acórdão recorrido passou ao largo da apresentação de provas pela Contribuinte, razão pela qual esse aspecto encontra-se superado na presente demanda.

Portanto, a discussão a ser travada no recurso especial refere-se à possibilidade de deferimento de créditos de PIS/Pasep dos valores relativos à aquisição de “pallets” de madeira, plástico de coberto e colocação do plástico filme “stretch”.

Inicialmente, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS)**. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processo no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF

n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. 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 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema está novamente em julgamento no recurso especial nº 1.221.170 - PR, pela sistemática dos recursos repetitivos, contendo votos pelo reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério amplo/próprio na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. O julgamento não foi concluído até a presente data.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, para definição de insumo, mantém-se pela adoção de critério próprio/amplo em função da receita, atendendo aos requisitos da

pertinência, relevância e essencialidade. Embora existam casos isolados cujas decisões adotaram o critério restritivo (IPI), não há fato novo ou mudança de entendimento do Tribunal da Cidadania suficiente para acarretar mudança de posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia adotando premissa de julgamento equivocada e, ainda, violando frontalmente o princípio da segurança jurídica.

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

De posse do critério a ser adotado para definição dos insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativos, adentrar-se-á a análise do caso concreto.

A Contribuinte é pessoa jurídica que, nos termos do art. 2º do seu Estatuto Social (fls. 41 a 63), exerce atividade econômica na área de alimentos e tem por objetivos sociais:

Art. 2º - A Sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover:

I - o estímulo, o desenvolvimento e a defesa de suas atividades econômicas de caráter comum;

II - A importação, a exportação, a industrialização e a comercialização em comum de sua produção agrícola, produção animal em geral, pecuária e de hortifrutigranjeiros, industrializada ou em espécie, tais como carnes, ovos, peixes, frutas, cereais, verduras, legumes, gorduras, condimentos em geral; café e ervas para infusão, laticínios, margarinas e derivados de soja, massas alimentícias, farinhas e fermentos em geral; doces, pós para fabricação de doces, açúcar e adoçantes em geral, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, xaropes e sucos em geral; animais vivos e ovos para incubação; alimentos para animais; plantas e flores naturais, etc, nos mercados locais, nacionais ou internacionais;

[...]

Em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, exemplificativamente: Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde.

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.

No que concerne às embalagens utilizadas para transporte no processo produtivo da Contribuinte, uma vez essenciais, pertinentes e relevantes para obtenção do produto final, há

de se considerarem as mesmas como insumos. As embalagens são realmente necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.

Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável à Contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.

Assim, os pallets guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo e da fase de comercialização passíveis de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos. Com relação a esse item, essa 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão em casos análogos, nos processos administrativos nºs 10925.720046/2012-12 e 10925.720686/2012-22, na sessão realizada, em que receberam a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA. A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA.

Após a alteração veiculada pela Lei nº 12.865, de 2013, expressamente interpretativa, indiscutivelmente, os insumos da indústria alimentícia que processem produtos de origem animal classificados Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, adquiridos de não contribuintes farão jus ao crédito presumido no percentual de 60% do que seria apurado em uma operação tributada.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Nos termos do § 4º do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes".

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

REP Provido em Parte e REC Provido em Parte

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo, nos seguintes termos: **I) recurso especial da Fazenda Nacional:** a) limpeza e desinfecção: por maioria, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto; **b) embalagens utilizadas para transporte: por maioria em negar provimento.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Carlos Alberto Freitas Barreto; c) despesas de períodos anteriores: por maioria, em negar provimento. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; d) serviços de lavagem de uniformes: pelo voto de qualidade, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez López; e) percentual de crédito presumido: por unanimidade, em negar provimento; f) juros sobre multa de ofício: por maioria, em dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez López; e **II) recurso especial do sujeito passivo:** a) indumentária: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto; e **b) pallets: por maioria, em dar provimento.** Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designados para redigir os votos vencedores o Conselheiro Júlio César Alves Ramos em relação às letras "a", "b" e "c" do item I e letra "b" do item II; e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho em relação à letra a do item II.*

(grifou-se)

Há, ainda, de se examinar a caracterização dos materiais de acondicionamento e transporte - plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch” – como insumos passíveis de gerar crédito de PIS/Pasep. Na linha relacional traçada no presente voto, considerando-se que as mercadorias para serem devidamente armazenadas e transportadas após a produção, até chegarem ao consumidor final, exigem a utilização do plástico de coberto e do filme plástico do tipo “stretch”, é nítida a relação de pertinência, relevância e essencialidade com o processo produtivo, sendo imprescindível o seu reconhecimento como insumo.

Por fim, cumpre consignar que os itens, analisados no presente recurso especial, são empregados na “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados pela Contribuinte, procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos, consoante Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326/1997.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento ao direito creditório da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello