



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.000206/2009-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-014.062 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INCOMARTE INDUSTRIA E COMERCIO DE MOLDURAS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

As embalagens de transporte são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja devidamente conservado. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável o escoamento da produção, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3003-001.282**, de 15 de setembro de 2020, proferido pela 3ª Turma Extraordinária da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INSUMOS. PAGAMENTO NÃO INFORMADO. CRÉDITOS PROVENIENTES DE ESTOQUE DE ABERTURA. IMPOSSIBILIDADE. Na ocorrência de fraudes contábeis e crime contra a ordem tributária o aproveitamento de crédito de contribuição sobre os estoques de abertura só é possível quando comprovado o pagamento de sua aquisição.

INSUMOS. GLOSA. FALTA DE PROVAS. Correta a glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos quando a escrituração é deficiente e o contribuinte não comprova os pagamentos realizados aos fornecedores.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS. Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com peças e

serviços de manutenção, vinculados ao processo produtivo geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DE INSUMOS. Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com combustíveis e gás dos veículos utilizados no transporte dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com embalagens para transporte dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, **para reconhecer o direito ao crédito de insumos utilizados no processo produtivo**, quais sejam: i) aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, exceto itens discriminados na Relação dos Insumos Glosados como Pátio. Peça para conserto da máquina de cortar grama NF 4057, Pátio. Vela de ignição da máquina de cortar grama NF 4057 e Pátio. Peça para conserto da bomba de passar veneno no pátio da empresa NF 306; ii) aquisições de gás e combustível; **iii) aquisição de material de embalagem.** Vencida a Conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral (relatora) que dava provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

(grifos nossos)

Não resignada com o acórdão naquilo que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com **embalagens para transporte de produtos acabados**. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 9303-007.845.

Nesse sentido, em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara, de 01 de fevereiro de 2021, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte matéria: direito a crédito sobre embalagens para transportes.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte postulou, no mérito, a negativa de provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto 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.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-014.062 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11516.000206/2009-92

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 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.

2 Mérito

A matéria trazida no recurso especial da Fazenda Nacional cinge-se à possibilidade de crédito de PIS e COFINS calculado sobre os valores despendidos com aquisição de embalagens de transporte dos produtos acabados.

Previamente à análise do item específico do insumo em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar o direito ao creditamento.

2.1 CONCEITO DE INSUMO

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

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

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; [...].

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

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 n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 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 n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 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 n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 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.

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)

[...]

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 processos, 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 n.º 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 elasticados.

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)

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.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C 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.”

O acórdão do recurso especial n.º 1.221.170-PR foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos, tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Assim, conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. 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

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento. (EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Adentrando-se ao caso dos autos, a Fazenda Nacional defende em seu recurso especial que não há direito ao creditamento com relação aos dispêndios para aquisição de embalagens para transporte pois não se enquadram no conceito de insumos.

O contribuinte INCOMARTE (sociedade limitada sucedida por incorporação pela Indústria de Molduras Moldurarte LTDA) tinha como principal objeto social a fabricação de varetas de madeira para molduras de madeira, conforme contrato social.

Após glosa da fiscalização, mantida pela DRJ, no julgamento do recurso voluntário, foi revertida a glosa referente aos gastos com a aquisição de materiais de embalagem para transporte de produtos acabados. Transcreve-se excertos da fundamentação do acórdão recorrido com relação à matéria:

[...]

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

De fato mesmo no caso o material de embalagem (paletes, prego eletrosoldado, tampa de papelão, etc.) que é utilizado apenas para transporte do produto acabados há direito ao creditamento pois constituem custo de aquisição de insumos. Entendo que assiste razão a contribuinte devendo ser afastada a glosa sobre os créditos de material de embalagens.

(grifos nossos)

Portanto, tais dispêndios são essenciais à atividade econômica do Sujeito Passivo, pois garantem que o produto seja preservado durante o transporte. A não utilização de embalagens para o transporte tornaria inviável o escoamento da produção, tratam-se de itens que se amoldam ao conceito de insumos frente à sua essencialidade e relevância.

Dessa forma, com relação às embalagens para o transporte dos produtos acabados, imperioso o reconhecimento do direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello