



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

Processo nº 11686.000398/2008-02
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.027 – 3ª Turma
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente ALIBEM ALIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO INSUMO E FRETE/ARMAZENAMENTO NA VENDA.

É prevista a concessão de créditos da Cofins, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No caso, despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

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, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA., com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 3302-001.739**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 18 de julho de 2012, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS DIFERENÇA A EXIGIR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de créditos presumidos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam, subtraídas do montante a ressarcir.

Em tal hipótese, para a exigência de tais Contribuições necessário seja efetuado lançamento de ofício.

PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser

utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.

DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se equipara a despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária. Por falta de previsão legal, tais despesas não geram direito a crédito do PIS e da Cofins.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O Colegiado *a quo* entendeu por negar provimento ao recurso voluntário para, dentre outras determinações, afastar a possibilidade de aproveitamento de crédito quanto às "*despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária*", pois não haveria previsão legal.

Na sequência, o acórdão de recurso voluntário foi rerratificado pelo despacho que acolheu os embargos de declaração interpostos pela Contribuinte, que verificando a contradição existente entre o que foi decidido pela Turma e o consignado na ementa do julgado, alterando o dispositivo de "recurso voluntário negado" para "recurso voluntário provido em parte".

Não resignada com a decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial quanto aos seguintes itens: (a) possibilidade de creditamento das contribuições não-cumulativas sobre despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, monitoramento, taxa de risco como despesas de frete e armazenagem; (b) possibilidade de se ressarcir créditos presumidos de atividades agroindustriais de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004; e (c) aplicação do percentual de 60% sobre a alíquota base das contribuições e não de 35%, para o cálculo dos créditos presumidos. Para comprovar o dissenso, colacionaram como paradigmas os acórdãos n.º (a) 3202-00.226; (b) 9303-00.159 e (c) 3301-001.635.

Nos termos do despacho s/nº, de 20 de novembro de 2015, o recurso especial da Contribuinte teve **prosseguimento parcial** tão somente com relação ao conceito de insumos e, por conseguinte, à possibilidade de creditamento das contribuições não-cumulativas sobre despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, monitoramento, taxa de risco como despesas de frete e armazenagem. Com relação às demais insurgências, não houve o preenchimento dos requisitos do art. 67 do RICARF. O prosseguimento parcial foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade, proferido pelo Ilustre Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões postulando pela negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte.

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.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos requisitos 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 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito - Do Direito ao Crédito de PIS e COFINS não-cumulativos – Conceito de insumos

No mérito, adentra-se à análise do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes de **estivas e capatazia, movimentação de carga e descarga e taxas vinculadas, de risco, braçagem e despesas relacionadas**, pois não podem ser considerados como insumos e, ainda, porque não podem ser caracterizados como despesas de armazenagem.

De início, 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

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:

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 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

[...] 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.

[...]

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.

de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

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 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 elásticos.

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 recentemente 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.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

No caso dos autos, conforme já afirmado, a Contribuinte ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. é pessoa jurídica que tem como atividade econômica principal *"a criação e abate de aves, suínos, bovinos e ovinos, a industrialização de carnes e derivados, a fabricação de rações, o comércio atacadista e varejista, a representação de carnes e produtos de carnes, peixes, frutas, ovos e laticínios, importação, exportação, serviços administrativos, transporte rodoviário de cargas e reflorestamento"*.

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)

Importa ter em perspectiva referida atividade econômica desenvolvida pela Recorrida, pois ao se adotar o critério da pertinência, relevância e essencialidade para a definição do conceito de insumos, tais parâmetros devem ser analisados frente ao processo produtivo do Sujeito Passivo em referência.

A Contribuinte, por meio de recurso especial, confronta o acórdão do recurso voluntário no que tange à possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos decorrentes das **despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias**.

A Fiscalização negou o direito ao crédito nos seguintes termos: *"Examinando-se os referidos dispositivos legais, conclui-se que as despesas glosadas (referentes a: estivas e capatazia, movimentação de carga e descarga e taxas vinculadas, de risco, braçagem e despesas relacionadas) não podem ser caracterizadas como gastos com insumos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, razão pela qual não há como se admitir a apuração de créditos sobre esses dispêndios. Também não podem ser caracterizados como despesas com armazenagem, que é, no sentido dicionarizado da palavra, a ação de armazenar ou recolher mercadoria em um armazém"*.

No acórdão do recurso voluntário, por sua vez, foi mantido o entendimento da Fiscalização pela glosa dos créditos decorrentes dos itens pretendidos caracterizar como insumos pois, conforme foi consignado no voto vencedor, entendeu não ser possível equiparar as despesas referidas acima com as despesas de armazenagem previstas na legislação do PIS e da COFINS.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de reconhecimento do direito ao creditamento com as despesas relacionadas ao processo de exportação:

(a) despesas de capatazia: em suas razões de recurso especial, a Recorrente explicita que os serviços de capatazia são de responsabilidade da empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e para a organização logística. Além disso, é indispensável à alocação dos contêineres dos produtos nos caminhões e navios. Aduz que sem a utilização dos mencionados serviços, não haveria como destinar os produtos à venda, tendo em vista o elevado peso dos contêineres.

(b) despesas com movimentação de carga e descarga: também se utiliza a Contribuinte dos serviços de carga e descarga em suas operações portuárias de vendas de suas mercadorias para o exterior. O serviço de carga e descarga é utilizado para destinar as mercadorias do caminhão para o armazém, e do armazém para os navios;

(c) despesas com monitoramento e taxa de risco: trata-se de monitoramento realizado pelo armazém localizado dentro do porto. Conforme descreve a Recorrente, *"ao chegar na área portuária, a mercadoria é depositada nas câmaras frigoríficas localizadas no interior dos armazéns. Antes de proceder o transporte da mercadoria para dentro do navio, o produto é transferido para containeres refrigerados."* O serviço de monitoramento prestado pelo armazém

consiste na averiguação da temperatura interna do container enquanto aguarda a sua transferência para o navio. Defende tratar-se de serviço vinculado à armazenagem das mercadorias vinculadas à exportação razão pela qual existira o direito ao respectivo crédito.

Entende-se que a pretensão da Recorrente encontra respaldo na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, podendo-se admitir a tomada de créditos das despesas aduaneiras, tendo em vista enquadrarem-se no conceito de insumos, previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Além disso, também o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 prevê que as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, desde que suportadas pelo vendedor, são passíveis de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS.

As despesas aduaneiras listadas acima e pretendidas ver reconhecido o crédito pela Recorrente mostram-se como parte imprescindível no processo de exportação, já que referidas atividades de movimentação de carga e descarga, capatazia e monitoramento e taxa de risco tratam-se de etapas imprescindíveis para que os produtos produzidos pela Recorrente cheguem até o seu destino.

Pode-se, inclusive, equiparar referidos créditos com o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com frete no transporte de insumos, dos produtos em elaboração e dos produtos acabados entre estabelecimentos dos contribuintes, por se constituírem em etapa essencial ao processo produtivo, o que vem sendo reconhecido por este Colegiado, a exemplo do Acórdão nº 9303-004.673.

Com relação às despesas com "braçagem, recepção e expedição e taxas administrativas", não se reconhece como passíveis de serem enquadradas no conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS, pois: (a) tratam-se de despesas de natureza administrativa e (b) não há descrição na peça recursal de sua utilização para o processo de produção/venda das mercadorias e nem insurgência específica quanto a esses itens.

Assim, dá-se provimento parcial ao recurso da Contribuinte para reconhecer o direito ao creditamento com relação aos seguintes itens: despesas com capatazia; despesas com movimentação de carga e descarga; e despesas com monitoramento e taxa de risco.

Dispositivo

Diante do exposto, conhecido o recurso especial da Contribuinte, no mérito, dá-se provimento parcial para que seja reconhecido o direito ao creditamento do PIS e da COFINS somente com relação às despesas de capatazia; movimentação de carga e descarga; e monitoramento e taxa de risco.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, peço vênica para deles discordar em parte, apenas quanto ao crédito da contribuição sobre os valores referentes a serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco).

Com efeito, entendo que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco), de acordo com o referido Parecer esses gastos não podem ser considerados insumos, por estarem relacionados ao produto já acabado. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

*55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.***

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Como os gastos em questão não caracterizam insumo, não podem gerar o crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Resta perquirir se eles poderiam se enquadrar no conceito de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, para fins de geração do crédito previsto no inciso IX do antes referido art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Entendo que não, pois trata-se de serviços relacionados à logística de produtos acabados, não necessariamente relativos especificamente à venda. Além disso, o crédito deve ser interpretado nos termos determinados pela lei, que restringiu a armazenagem e frete na venda, não cabendo a inserção de outros elementos no permissivo legal.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos