



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13053.000028/2006-77
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.728 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM INDUMENTÁRIA. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar para fins de se definir o termo “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais e pertinentes na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

No presente caso, a indumentária utilizada na indústria de processamento de carnes, por ser essencial e pertinente à atividade da Contribuinte deve gerar créditos das contribuições do PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE.

Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos constantes do inciso IV do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 podem ser descontadas da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos em razão da locação de mão-de-obra terceirizada ser aplicada na produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresária.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas com estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), e projetos por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por absoluta falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

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, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e Contribuinte, em face do Acórdão nº 3102-000.781, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. *Os serviços contratados de pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS, aplicados no processo produtivo, geram direito ao crédito de que trata o art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.*

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.*

OUTRAS DESPESAS. *Por falta de previsão legal específica, não geram direito ao crédito do PIS/Cofins outros custos que não se enquadrem no conceito de insumos de produção e/ou serviços utilizados no processo produtivo. Despesas com a atividade comercial, salvo aquelas específicas referenciadas na legislação de regência, não geram direito ao crédito de que se cuida.*

Recurso Voluntário Provido em Parte

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer os créditos referentes à compra de indumentária empregada como equipamento de proteção individual e às despesas com locação de mão-de-obra empregada na produção.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, em Exame de Admissibilidade (fls. 284 a 286), foi dado seguimento referente a seguintes matérias: “*direito de crédito das contribuições não cumulativas sobre os custos com indumentária e locação de mão-de-obra terceirizada*”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls.292 a 307).

No Recurso Especial da Contribuinte, do juízo de admissibilidade (fls.401 a 403), foi dado seguimento referente às seguintes divergências (todas relativas à apropriação de créditos): *despesas com capatazia, estivas, guincho e elaboração de projetos*.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls.406 a 415) pugna pelo improvimento do Recurso interposto pela Contribuinte.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto

Conselheiro Demes Brito, Relator.

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como das formalidades regimentais e demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

DECIDO.

No mérito, como o Recurso atinge seis matérias sob discussão (conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS), consigno logo que, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foi comprado, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça- STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do Voto:

(...)

“São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 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.

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua acidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final".

(...)

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil deve ser reproduzido pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente à ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Senão Vejamos:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 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".

Dessa forma, o termo "insumo" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se tenha equilíbrio legal, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Eis que, o inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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. 2 da Lei n.º 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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Destarte, o conteúdo contido no artigo 3º da Lei n.º 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo

ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS.

Analisemos agora, o insumo por insumo, o que nos foi trazido à apreciação:

Recurso da Fazenda Nacional

(i) despesas com indumentária

De uma análise detida junto aos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social as seguintes atividades:

- a) o desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes;*
- b) A industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais que convier, inclusive subprodutos e respectivo comércio, por atacado e a varejo;*
- c) A fabricação e comercialização de rações e concentrados para consumo animal;*
- d) A industrialização e comercialização de cereais de qualquer espécie;*
- e) A exploração de atividade agropecuária;*
- f) A importação e exportação para uso próprio ou para comércio, dos produtos e subprodutos elencados nas alíneas "a" a "d" supra;*
- g) Transporte terrestre de carga de seus produtos e de terceiros;*
- h) Representação mercantil, e outros empreendimentos correlatos aos objetivos sociais;*
- i) A exploração de depósito portuário em área específica de porto marítimo com a finalidade de viabilizar a estocagem e embarque de mercadorias e ou produtos próprios frigorificados, para exportação.*

Destarte, o conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional, em não reconhecer o direito da Contribuinte de ressarcir créditos da COFINS não cumulativa referente aos dispêndios relacionados à utilização de "indumentárias", não lhe assiste razão.

Como visto, a Contribuinte exerce atividade relacionada ao "desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes", de modo que, a indumentária torna-se de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes, sendo insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS e da COFINS.

Ademais, o uso de indumentária para atividade desenvolvida pela Contribuinte, é essencial e pertinente para a execução da atividade fim, sendo que, para a concessão da indumentária aos empregados, a Contribuinte deve observar as exigências contidas na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – IN 1/94, da Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho.

Neste diapasão, esta E. Câmara Superior já se manifestou sobre a matéria. Senão Vejamos:

(...)

*COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º
LEI 10.833/03*

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

(Acórdão n.º 9303003.195- – 3ª Turma/CSRF, Sessão de 26 de novembro de 2014, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

(ii) custos com locação de mão-de-obra terceirizada

Com efeito, custo referente a despesas oriundas de máquinas e equipamentos entende-se que do mesmo modo que a locação de mão-de-obra terceirizada, aplicada na produção configura-se custo, legitimando a Contribuinte o direito de ressarcir os respectivos créditos, nos termos do artigo 3º das leis n.ºs 10.833/03 e 10.637/02.

Recurso da Contribuinte

(i) despesas com estivas, capatazia e guincho aplicado nas operações portuárias de venda para o exterior

No que tange despesas referentes à estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), por não serem utilizados no processo produtivo, entendo que não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal.

Para corroborar este entendimento, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão n.º **9303004.383**, julgado em 08 de novembro de 2016, por maioria de votos, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal, o voto vencedor foi da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, por se tratar de matéria idêntica, utilizo em minhas razões de decidir, que passa a fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

"Como bem informado pela relatora, estivas e capatazia, são serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos. Note-se que aqui o processo de produção já está concluído e, portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

O crédito do PIS e da Cofins não cumulativas decorre de previsão legal. No caso as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das Leis 10.637/2002 para o PIS e 10.833/2003 para a Cofins. Não há possibilidade de extensão do direito ao crédito fora dos parâmetros estabelecidos por esses dispositivos.

Pois bem de sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo como é o caso dos serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos. Portanto esses créditos não são permitidos por absoluta falta de previsão legal.

Para caracterizar melhor o assunto, transcrevo abaixo trecho do voto proferido no Acórdão n.º 9303003.195, pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, com o qual compartilho o mesmo entendimento:

(...)

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

(...)

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte em relação ao creditamento de serviços de estivas e capatazia”.

(ii) despesas com elaboração de projetos

Quanto a pretensão da Contribuinte referente à conceituação da essencialidade sobre gastos com "projetos" em face de ausência de previsão legal, sobretudo de um esclarecimento mais apurado da Contribuinte, entendo que os referidos "projetos" não são essenciais atividade empresária, de modo que não gera crédito de COFINS não cumulativa.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito