



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

Processo nº 13133.000286/2005-82
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.860 – 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA- RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
CONCEITO DE INSUMOS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KOWALSKI ALIMENTOS S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS (CONTAINERES FLEXÍVEIS) ÓLEO COMBUSTÍVEL, PEÇAS GASTAS NO PROCESSO PRODUTIVO, TAIS COMO PENEIRAS, CHAPAS PERFURADAS, CORREIAS, TELAS, CAPAS PERFURADAS E MARTELOS TIPICAMENTE INTEGRANTES DOS MAQUINÁRIOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com 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 empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a custos incorridos com às aquisições de óleo combustível, peças gastas no processo produtivo (tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários). Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com embalagens que não se incorporam ao produto.

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

No presente caso, 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.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do 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 arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

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 a 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.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa somente em relação à embalagem para transporte (Big Bag), vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram da sessão de 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).

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RI-CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3402-001.661, que possui a seguinte ementa:

*COFINS NÃO CUMULATIVIDADE RESSARCIMENTO
CONCEITO DE INSUMO CRÉDITOS RELATIVOS A
AQUISIÇÕES DE PEÇAS COM DESGASTE NO PROCESSO
PRODUTIVO LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.*

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

A Fazenda Nacional suscitada divergência jurisprudencial referente as seguintes matérias: (1) às aquisições de embalagens não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens de transporte) e (2) em relação aos demais bens e serviços não utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens e serviços, destinados à venda, em que não foram observadas as condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da INSRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN-SRF nº 358, de 2003 (para o PIS/PASEP não cumulativo) e art. 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c art. 8º da IN-SRF nº 404/2004 (para a COFINS não-cumulativa).

Para comprovar o dissenso, aponta como paradigmas o acórdãos nºs 3101-00.795 e 3802-00.341

Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às e-fls. 456/461.

A Contribuinte também interpôs Recurso Especial, contudo não logrou êxito em comprovar o dissenso jurisprudencial, conforme depreende-se do exame de admissibilidade, às e-fls. 554/558.

Houve reexame de admissibilidade do Recurso interposto, o Presidente do CARF decidiu em manter por manter, na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara, que negou seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, às e-fls. 559/560.

A Contribuinte, apresentou contrarrazões, às e-fls. 540/549, requer que seja negado provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

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

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, atende os demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, trata-sede pedido de ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa, associado à declaração de compensação, efetuado nos termos do § 1º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, relativo ao primeiro trimestre de 2005, o qual foi indeferido, em parte, pela fiscalização, entre outros problemas, em razão da utilização de créditos relativos a produtos que não se enquadram no conceito de insumos.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito a créditos decorrentes dos seguintes produtos: óleo combustível, peças gastas no processo produtivo (tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários) e materiais de embalagem.

Decido.

A matéria devolvida para esta E. Câmara Superior, cinge-se a divergência com relação ao conceito de insumo para fins de ressarcimento das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS, especialmente sobre custos incorridos com às aquisições de embalagens (containeres flexíveis), óleo combustível, peças gastas no processo produtivo (tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários).

Com efeito, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

*“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de **Gadamer**, em seu *Wahrheit und Method*. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano ¹argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por*

*responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito*²”.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, 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, 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 foram comprados, 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 a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

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

² STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

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. (Resp n.º N.º 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como visto, a Relatora Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

Essencialidade considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Deste modo, infere-se do voto da Ministra Regina Costa que o conceito de insumo deve: “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

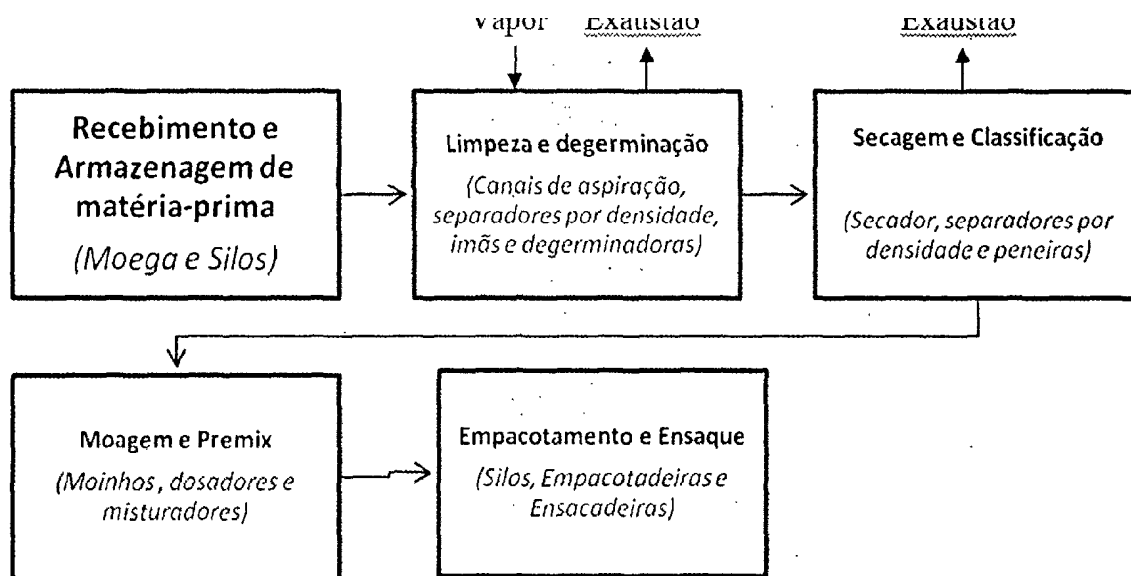
Sem embargo, restou ainda decidido ilegais as IN's nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

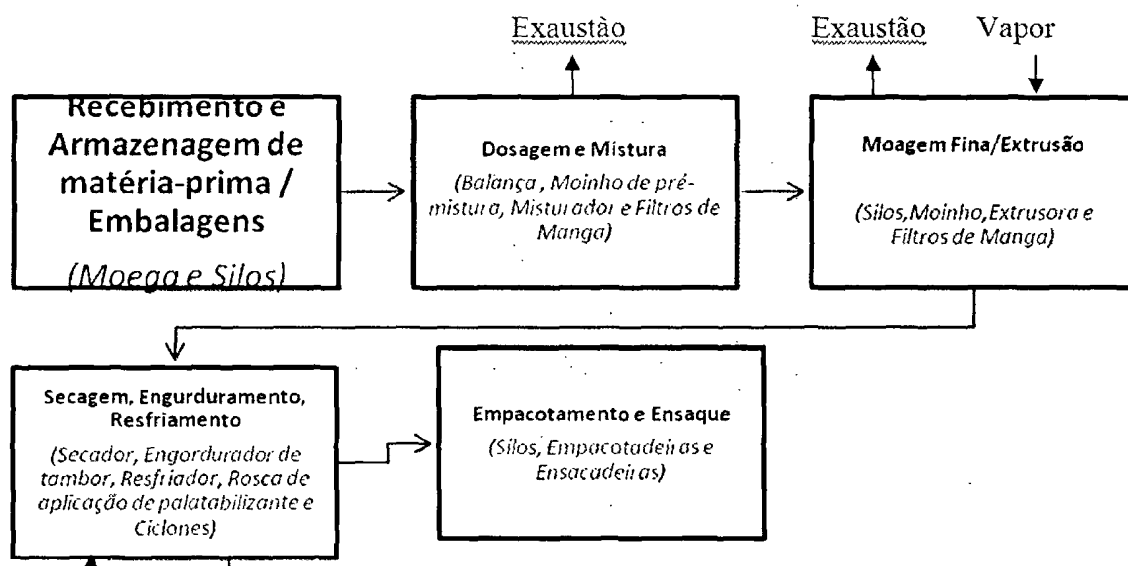
Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte se dedica à industrialização e comercialização de produtos alimentícios, bem como de rações para animais e óleos vegetais.

Em que pese a decisão recorrida não ter detalhado processo produtivo da Contribuinte, para que se possa aferir de fato a essencialidade dos insumos, de modo a proferir uma decisão segura, temos ainda, um despacho de admissibilidade confuso e incompleto.

Deste modo, reproduzo o fluxo industrial referente a produção de alimentos e ração, para elucidar de fato o direito ou não.

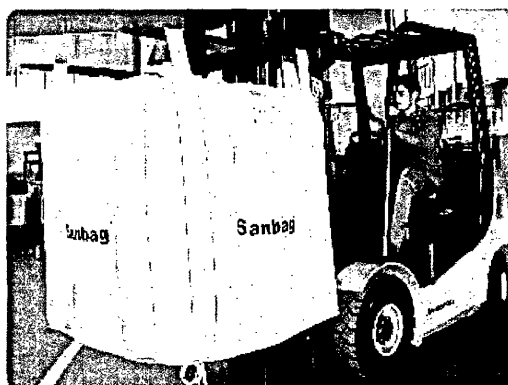


Indústria de Ração:

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

Como se vê, a utilização de óleo combustível, peças gastas no processo produtivo (tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários) são essenciais e pertinentes ao processo produtivo da Contribuinte, passíveis de ressarcimento/compensação da contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS.

De igual modo, as embalagens flexíveis (containeres) também são essenciais atividade empresária, considerando que são acondicionadas aos produtos para transporte e venda, conforme se depreende da foto abaixo:

BIG BAG

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 accidentalidade 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 accidental, em termos de produto final".

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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 arts. 1.036 a 1.041 da Lei

nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas 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 a 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. *In verbis*:

"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 nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014".

Deste modo, 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. Considero que 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 mantenha o equilíbrio impositivo, 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.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 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 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;

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 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 empresarial, portanto, capaz de gerar créditos para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS, referente a despesas incorridas com custos incorridos com às aquisições de embalagens (containeres flexíveis), óleo combustível, peças gastas no processo produtivo (tais como peneiras, chapas perfuradas, correias, telas, capas perfuradas e martelos tipicamente integrantes dos maquinários).

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Com a devida vênia, dirijo da posição adotada pelo i. relator em seu bem elaborado voto, no tocante aos gastos com embalagens que não se incorporam ao produto, quando os admite como insumos do processo produtivo.

Meu entendimento é de que as referidas embalagens, não caracterizam insumos, não se abrigando no incisos II do art. 3º da Lei nº 10.833/2001.

Escoro meu entendimento o recente Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 17/12/2018, tratando da definição de insumos estabelecida a partir do REsp 1.221.170/PR, que tem a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Observando-se o detalhamento do Parecer:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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.**

(...)

Dessarte, voto pelo provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto a essa matéria, para que se restabeleça a glosa do crédito relativo às despesas com embalagens que não se incorporam ao produto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos