



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

Processo n° 13854.000059/2005-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.091 – 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOUIS DREYFUS COMPANY SUCOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. ASSEPSIA DE EMBALAGENS. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

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 o 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.

Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo.

O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, por se enquadrar no conceito de insumo, quando pertinente e essencial ao processo produtivo, desde que não ativado.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, em face do Acórdão nº 3402-002.793, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. ASSEPSIA DE EMBALAGENS. CREDITAMENTO.

Insumos, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

Tratando-se de produção de alimentos, os gastos com bens e serviços utilizados na limpeza ou assepsia das embalagens para os produtos finais dão direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, por guardarem relação de essencialidade e pertinência com o processo produtivo.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

O custo com embalagens utilizadas para o transporte ou para embalar o produto para apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins quando pertinente e essencial ao processo produtivo.

*CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.
APROVEITAMENTO.*

Com o advento da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido da agroindústria deixou de se submeter à triplíce forma de aproveitamento estabelecida no art. 5º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.

O presente processo refere-se a pedido de Ressarcimento de Crédito da COFINS Não-Cumulativa, relativo ao quarto trimestre de 2005. A Derat/SP reconheceu em parte o direito ao crédito pleiteado, conforme despacho decisório de fls. 1.064 a 1.085, confirmado pela DRJ/SP1 que, ao apreciar a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, a julgou improcedente (Acórdão 16-48.831, fls. 1.200/1.210).

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas ao gás nitrogênio e, sob a rubrica "material de embalagem", somente os tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretos plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fítilho) e caixas de papelão.

A Fazenda apresentou recurso especial (fls. 1.286 a 1.302), suscitando divergência quanto à inclusão, no cálculo do valor a ser descontado da contribuição social devida na forma da Lei nº 10.833/2003, das despesas com material de limpeza e desinfecção e embalagens utilizadas para o transporte.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, no que diz respeito ao conceito de insumo utilizado para fins de creditamento da COFINS, conforme despacho de admissibilidade (fls. 1.304 a 1.306).

O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões (fls. 1.313 a 1.338).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Conforme relatado, o tempestivo recurso foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, no que diz respeito ao conceito de insumo utilizado para fins de creditamento de COFINS.

Visando comprovar a divergência, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os Acórdãos nº 3302-002.027 e 3101-00.795, cujos inteiro teor das ementas foram transcritas no recurso.

O confronto das decisões comprova a divergência.

Enquanto a turma *a quo* admitiu à inclusão das despesas com material de limpeza e desinfecção e com embalagens utilizadas para o transporte no cálculo do valor a ser descontado da contribuição social devida, as decisões paradigmas, em sentido contrário, firmaram entendimento quanto à não caracterização como insumos de gastos com material de limpeza e desinfecção, além de admitir crédito somente quanto às embalagens empregadas e incorporadas aos produtos fabricados durante o processo produtivo.

Diante da comprovação do dissídio jurisprudencial alegado e atendido os demais requisitos de admissibilidade, conhecimento do recurso.

Portanto, a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à questão do **conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, em especial as despesas com material de limpeza e desinfecção e embalagens utilizadas para o transporte.**

Os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas nºs 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS; e 404/04, art. 8º, § 4º, para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

A jurisprudência do CARF caminhou no sentido a considerar que o conceito de insumos trazido pelas normas de regência se posiciona de forma intermediária entre o conceito restritivo do IPI e aquele mais extensivo (do IRPJ). Soluções que aplicam puramente a legislação do IPI ou do IRPJ estão ficando como posições isoladas e não mais tem prosperado, em termos de votação das inúmeras turmas que tratam da matéria.

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.

Em casos similares de minha relatoria (Acórdão 9303-002.630 e 9303-003.195), este colegiado aplicou esse conceito intermediário, entendendo como “insumo” aquele 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.

O STJ tem reconhecido o direito aos créditos de PIS e COFINS com base no critério da essencialidade, conforme extrai-se do excerto da ementa do REsp 1.246.317:

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.

Com efeito, o conceito a ser utilizado nesse voto será a relação direta com o processo produtivo, dentro do critério da essencialidade (se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção, e se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços), além de outras permissivas contidas na lei, por óbvio.

Feitos todos esses comentários, passemos à análise dos insumos, objeto do presente caso: *material de limpeza e desinfecção e embalagens utilizadas para o transporte.*

A atividade principal da recorrida consiste na produção e exportação de suco de laranja.

O item em questão, relativo à limpeza e desinfecção, é o gás nitrogênio, utilizado no processo de envase e armazenagem do suco de laranja produzido pela Recorrida. Transcrevo excerto das contrarrazões apresentadas pela Recorrida, com a referência do item em seu processo produtivo:

“44. Com isso, com vistas a manter a qualidade do produto fabricado, bem como de forma a manter referida qualidade até seu destino final, a Recorrida promove intensa higienização e assepsia em seu processo produtivo.

45. Nesse sentido, a Recorrida utiliza de gás nitrogênio no processo de envase e de armazenagem do suco de laranja, cujo procedimento consiste em efetuar um sopro de nitrogênio no bocal das embalagens de suco a cada período determinado, o que elimina qualquer resíduo do local, deixando-o asséptico para fechamento. Ou seja, o nitrogênio é produto essencial ao processo produtivo da Recorrida uma vez que, ao higienizar e limpar os bocais de embalagem, elimina qualquer impureza e mantém a qualidade do suco de laranja produzido.”

Analisando os fatos e as alegações da Recorrente, constata-se que a decisão recorrida não merece reparos, neste ponto.

Pelo exposto, conforme decidido pela turma *a quo*, constata-se que o “gás nitrogênio é essencial para a obtenção do suco de laranja nas condições desejadas para comercialização e consumo humano no período de validade, eis que a subtração desse insumo no seu processo produtivo acarretaria perda substancial de qualidade do produto”. Nenhuma ressalva há que ser feita na decisão recorrida, neste ponto, sendo mantida a reversão da glosa relativa à aquisição do gás nitrogênio já decidida pelo julgador *a quo*.

Com relação ao material de embalagem, a decisão recorrida também reverteu a glosa da fiscalização, por entender que não caberia a distinção entre material de embalagem e material de transporte para fins de direito a crédito das contribuições, visto que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também seria um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, excetuando apenas as aquisições de bens ativáveis.

Também não há qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida.

Bens que, pela sua própria natureza, não se consomem no processo produtivo, e que obrigatoriamente devem ser incorporados ao ativo permanente da contribuinte, geram crédito das contribuições apenas nas despesas de depreciação, conforme normas específicas.

O ponto chave para a concessão do direito creditório é saber se as embalagens, ainda que destinadas a transporte, são bens do ativo permanente da empresa ou não. Caso positivo, o direito creditório seria apenas na depreciação do bem. Caso negativo, se configuradas como essenciais e pertinentes ao processo produtivo, os gastos com embalagens geram crédito.

Constata-se que, sob a rubrica "material de embalagem", os tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretas plásticos, bombonas plásticas, fio de nylon (fitilho) e caixas de papelão não são materiais ativáveis e são enviados juntamente com os produtos. Portanto, dão direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo integralmente a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas