



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

Processo n° 13878.000009/2005-66
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-008.731 – 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2019
Matéria 61.697.4349 - PIS - CRÉDITOS - Conceito de insumo aplicável na apuração de créditos das contribuições não cumulativas
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AJINOMOTO DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, decorrente do julgado no REspnº1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05 de 17/122018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

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 Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep, referente ao 4º trimestre de 2004, apurados sobre custos, despesas e encargos vinculados às operações de exportação, no valor de R\$ 185.997,46, apresentado em 1º/02/2005. Tais créditos foram utilizados para compensações no processo nº 13878.000051/2005-21.

A DRF em Piracicaba - SP, no Despacho Decisório nº 227 de 25/02/2010, reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, tendo utilizado o conceito de insumo da legislação do IPI e com base nele glosado os créditos referentes a: embalagens de transporte (pallet, papelão e filmes stretch); parte da água utilizada no processo produtivo (apenas 60% da água é incorporada aos produtos); e gastos com energia térmica.

Inconformada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em 03/05/2010, na qual discute o conceito de insumo para creditamento da contribuição, alegando o critério de necessidade quanto às embalagens de transporte, pois alimentos não embalados não seriam deslocados ao local de venda. Além disso, a água é necessária para a operação do processo produtivo, bem como a energia térmica que deve ser considerada em analogia com o conceito de energia elétrica.

A DRJ/POR, analisou a manifestação no acórdão nº 14-51.566, em 27/06/2014, julgando-a improcedente, por unanimidade.

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário ao CARF em 28/08/2014, no qual torna a discutir o conceito de insumos para fins de creditamento, alegando o critério de necessidade, mais amplo que o adotado pelo fisco que pressupõe a incorporação deles ao produto final.

O recurso foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 25/01/2016, e, no acórdão nº 3402-002.820, por maioria de votos, foi parcialmente provido. O acórdão teve as seguintes ementas:

SERVIÇOS . CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os gastos com embalagens de transporte pallet, papelão e os filmes stretch, integram o custo dos produtos fabricados e exportados pela recorrente, gerando créditos passíveis de desconto da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização. Na apuração de PIS/Cofins não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração por parte do contribuinte, deve a Fiscalização promover o lançamento com os dados que se encontram ao seu alcance.

O acórdão foi assim lavrado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas dos créditos tomados sobre: (i) gastos com embalagens de transporte pallet, papelão e os filmes stretch; e (ii) água e seu tratamento 40% que foram glosados por não ser utilizada no processo produtivo. Vencido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra quanto ao item (ii). Vencida Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz quanto aos produtos químicos, produção de vapor e energia térmica. Vencido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro que deu provimento integral. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto quanto a energia térmica e de vapor. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Atulim quanto aos produtos químicos. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

Em resumo, foram revertidas as glosas de créditos sobre a água e seu tratamento, bem como das embalagens de transporte.

No voto, foi aplicado o conceito de insumo no sentido de custo de produção (pelo critério da necessidade), entendendo que , com relação à embalagens, são necessárias à produção, para manter a característica do produto, evitando contaminação, sendo, inclusive, obrigatórias pela Portaria SBS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do MS). No mesmo diapasão, com relação à água, trata-se de elemento necessário, pois o vapor utilizado na secagem e finalização do produto é parte indispensável na cadeia produtiva.

Recurso especial de divergência da Fazenda

Intimada para ciência do acórdão em 17/02/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial em 28/03/2016, no qual, com base nos acórdãos paradigmas nº 3801-002.037 e nº 3101-00.795, com os quais apresentou divergências quanto ao conceito de insumo para fins de crédito. Em resumo, argumenta que somente bens que integrem o produto resultante do processo produtivo é que dariam direito a crédito.

O Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 29/03/2016, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, deu-lhe provimento.

Embargos de declaração s da contribuinte

Cientificada, em 11/04/2016, do acórdão nº 3402-002.820, e do despacho da admissibilidade do recurso especial de divergência da Fazenda, a contribuinte apresentou embargos de declaração ao acórdão, em 18/04/2016 (e-fl. 735). Nesses embargos, aponta três vícios: dois no voto, relativas à água e produtos nela utilizados e um na ementa do acórdão, relativa a uma suposta ausência de comprovação de insumos.

Os vícios foram reconhecidos e os embargos foram admitidos, sem efeitos modificativos, no acórdão nº 3402-003.246, em 25/08/2016.

Contrarrazões da contribuinte

Em 26/04/2016 a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, retomando o argumento da ampliação do conceito de insumos para os creditamentos de PIS e Cofins, e buscando demonstrar a essencialidade das embalagens de estocagem dos produtos bem como da água e produtos químicos para tratamento de efluentes.

Recurso especial da contribuinte

A contribuinte foi cientificada do acórdão de embargos nº 3402-003.246, em 19/01/2017 (e-fl. 845), e interpôs recurso especial de divergência em 31/01/2017.

Apresenta o paradigma nº 9303-003.079, invocando a divergência com o recorrido quanto à glosa dos créditos associados aos gastos com: sulfato de alumínio, sulfato de ferro e hipoclorito, que são acrescidos à água que participa, como vapor, das etapas de fermentação, isolamento e purificação, os quais imprimem o aquecimento necessário ao seu processo produtivo.

O Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 15/05/2017, com fulcro no art. 67 do Anexo II do RICARF, no despacho de e-fls. 942 a 957, negou seguimento ao recurso especial.

Agravo da contribuinte

A contribuinte foi cientificada do despacho de e-fls. 942 a 957, em 26/07/2017 (e-fl. 962), e manejou agravo ao despacho em 30/06/2017, às e-fls. 965 a 970. Em 04/09/2017, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no despacho de e-fls. 974 a 977, rejeitou os agravos tornando definitiva a denegação de seguimento ao recurso especial.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais, por isso dele conheço.

Entendo que na análise do conceito de insumo para fins de créditos para o PIS e Cofins não cumulativos não se alcance todos os gastos necessários para a produção dos bens, conforme afirmado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em seu recurso especial. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, no STJ, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões. Feita a ressalva, apresento minhas considerações sobre os insumos questionados no recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

1) Embalagens para transporte.

Observe-se que no referida Parecer Cosit nº 05/2018, em seu item 56, não se consideram insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, conforme abaixo se observa:

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 adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Contudo, a contribuinte elabora ingredientes para diversos produtos alimentícios, e, em contrarrazões, à e-fl. 776, alega que:

Logo, o acondicionamento dos produtos a serem exportados é etapa obrigatória do processo de industrialização para exportação, processo este que exige embalagens descartáveis como as utilizadas pela Recorrida.

Além disso, tais insumos têm caráter essencial à linha de produção da Recorrida, pois consistem em componentes obrigatórios para atendimento às exigências da Portaria da Secretaria de Vigilância Sanitária VS/SM nº 326, de 30 de julho de 1997 (Itens 5.3.10. 8.8 e 8.8.1) especialmente no que tange à estocagem das mercadorias produzidas e sua manutenção até o momento da exportação, de forma a impedir a contaminação do produto e a ocorrência de alteração ou danos ao recipiente ou embalagem.

(Negritei)

Os referidos itens do Anexo I da Portaria SVS/MS Nº 326, de 30/07/1997, tem a seguinte redação¹

5.3.10- Os insumos, matérias-primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.

(...)

8.8 - Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:

8.8.1 - As matérias-primas e produtos acabados devem ser armazenado-se transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.

¹ Consulta ao sítio da ANVISA: <http://portal.anvisa.gov.br/documents/33916/388704/Portaria%2BSVS-MS%2BN.%2B326%2Bde%2B30%2Bde%2BJulho%2Bde%2B1997.pdf/87a1ab03-0650-4e67-9f31-59d8be3de167>

Por isso, há ainda que se considerar que os itens 57 e 58 do já referido Parecer Cosit nº 05/2018 traria a seguinte exceção:

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

*58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, **conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação. Assim, tendo em vista a determinação da ANVISA, como exceção, há que se admitir os gastos com as embalagens para transporte como insumos para geração de créditos.***

(Negritei)

2) Água utilizada no processo industrial.

Ainda que a água não se incorpore ao produto, entendo que o seu papel na de produção de produtos alimentícios, diretamente, ou na geração do vapor (caldeiras), indiretamente, se enquadra no conceito de relevância salientado pelo STJ no acórdão do REsp nº 1.221.170/PR.

Dessarte, penso que se deva reconhecer a natureza de insumos tanto as embalagens para transporte quanto para as águas utilizadas na produção.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

