



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

Processo nº 13973.000065/2005-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.720 – 3ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria CONCEITO DE INSUMO- PIS/COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SASSE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE

Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

EMPRESA DE PRODUÇÃO DE ALIMENTOS - DESPESAS COM RESÍDUOS DA PRODUÇÃO - POSSIBILIDADE DE CRÉDITO

As despesas com disposição final de resíduos da produção são UTILIZADAS direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção de alimentos); são INDISPENSÁVEIS para a produção de alimentos e estão RELACIONADAS ao objeto social do contribuinte.

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.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

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.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3302-001.865, de 25 de outubro de 2012 (fls. 186 a 205 do processo eletrônico), proferido Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito de crédito nas despesas com disposição final de resíduos da produção.

A discussão dos presentes autos tem origem na declaração de compensação protocolizado pelo Contribuinte em 28/02/2005, no qual consta a indicação de um crédito de R\$ 32.543,10, que adviria de PIS - Mercado Externo do 4º trimestre de 2004.

Conforme despacho decisório de fls. 125 e 126 foram efetuados os trabalhos da compensação de débitos informados na declaração protocolizada pelo Contribuinte, utilizando o valor deferido de R\$ 32.172,71, tendo remanescido, como não homologada, a compensação de R\$ 370,39, relativo ao código de tributo “1097”, do período de apuração 01/2005.

O Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

- seu pedido de ressarcimento de créditos do PIS, apurados no regime da nãoacumulatividade no 4º trimestre de 2004, seriam decorrentes de operações de exportação,

sendo que o fisco entendeu que do valor requerido de R\$ 32.543,10, somente R\$ 32.172,71, seria legítimo, posto que as despesas indiretas com pessoal (entre essas: alimentação, transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança) e despesas administrativas indiretas (como projetos de produtos, assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços e telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos) não se enquadram no conceito de insumo e não podem ser considerados para fins de apuração dos créditos de PIS não cumulativo;

- as despesas consideradas indiretas pelo fisco, que consistem em “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda”, de modo que seria legítimo o seu creditamento, dizendo que o conceito de insumo não pode ficar restrito àqueles produtos e serviços que irão, efetivamente, compor o produto final, e que se tratariam, no caso, de despesas relativas à uniformes e equipamentos de segurança, ao custo de desenvolvimento de produtos, assessoria empresarial, entre outras, as quais, sem dúvida alguma, consistiriam em custos necessários ao desenvolvimento de suas atividades;

- a base de cálculo que utilizou na apuração de seus créditos encontra total amparo nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não se podendo admitir a interpretação que lhes foi atribuída pelo fisco, que violaria a não-cumulatividade do PIS.

Por fim, requer seja julgada totalmente procedente sua manifestação de inconformidade, de modo que o crédito requerido seja integralmente deferido.

A 3ª Turma da DRJ em Curitiba/PR julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de crédito nas despesas com disposição final de resíduos da produção, conforme acórdão assim ementado, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

EMPRESA DE PRODUÇÃO DE ALIMENTOS - DESPESAS COM RESÍDUOS DA PRODUÇÃO - POSSIBILIDADE DE CRÉDITO

As despesas com disposição final de resíduos da produção são UTILIZADAS direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção de alimentos); são INDISPENSÁVEIS para a produção de alimentos e estão RELACIONADAS ao objeto social do contribuinte. Crédito deferido.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 208 a 219), a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, aplicado, no caso, as despesas com disposição final de resíduos da produção. Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de número 202-19.127. A comprovação do julgado firmou-se pela transcrição de inteiro teor da ementa do acórdão paradigma no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 221 a 226, sob o argumento que na decisão paradigma foi reconhecido o direito a crédito da contribuição apenas em relação às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e insumos outros que entrem em contato físico com o produto em fabricação, ou seja, foi adotado o conceito de insumo próprio da legislação do IPI (PN CST 65/79). Por outro lado, na decisão recorrida foi adotado um conceito de insumo mais

abrangente, qual seja se as despesas são utilizadas e indispensáveis no processo produtivo, e se está relacionado à atividade da empresa, independente de entrar em contato físico com o produto em fabricação, tais como os créditos com as despesas com disposição final de resíduos da produção.

Com essas considerações, entendeu-se ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte foi cientificado para apresentar contrarrazões e não se manifestou, conforme se verifica às fls. 228 e 232.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda atende aos pressupostos 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, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 221 a 226.

Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, aplicado, no caso, as despesas com disposição final de resíduos da produção.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

E que diante disto, sempre entendi não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Essa discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa, até que sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Diante desta decisão, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, traz que 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. Ademais, ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Para melhor elucidar, transcrevo trechos da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

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.

No presente caso, recorro que a lide envolve valores referentes concessão de créditos na sistemática não cumulativa do PIS para as despesas com disposição final de resíduos da produção. Ressalta que a contribuinte é uma empresa do ramo de alimentação. Fls. 73/74.

O ilustre Auditor Fiscal responsável pela análise dos débitos considerou que as: *“despesas indiretas com pessoal — entre essas: alimentação transporte para o local de trabalho, cestas básicas, despesas com viagens, remédios, uniformes e equipamentos de segurança — e despesas administrativas indiretas como projetos de produtos; assessoria empresarial, honorários advocatícios, disposição final de resíduos da produção, serviços e telefonia fixa e móvel e vigilância de seus estabelecimentos, evidentemente no se enquadram no conceito de insumo e não podem ser considerados para fins de apuração dos créditos de PIS/I/ASEP e COFINS não-cumulativos”.*

Em vista da atividade da empresa, o colegiado, a quo por maioria, entendeu que as despesas com disposição final de resíduos da produção foram utilizadas direta ou

indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção de alimentos); são indispensáveis para a produção de alimentos e estão relacionadas ao objeto social do contribuinte.

Geralmente, numa indústria de alimentos, em todas as etapas do processo produtivo, seja o produto final que industrializa, há o descarte de resíduos industriais, em decorrência da transformação da matéria-prima. Como os resíduos são orgânicos, por uma questão de saneamento e de procedimento sanitário, procede-se o tratamento dos resíduos industriais que consiste no descarte apropriado dos materiais orgânicos.

Assim, pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas ambientais, devendo proceder ao tratamento de resíduos. Referida obrigação guarda caráter de essencialidade com o processo produtivo, pois sem o adequado tratamento dos resíduos industriais, a produção seria inviabilizada mediante embargo do órgão ambiental competente.

Entendo que no caso dos autos, é inegável que as despesas com a destinação final dos resíduos dos produtos se encaixam no conceito de insumo estabelecido pelo STJ, qual seja: que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Processo nº 13973.000065/2005-12
Acórdão n.º **9303-007.720**

CSRF-T3
Fl. 244
