



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

Processo nº 16349.000278/2009-22
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.782 – 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria CONCEITO DE INSUMOS - PIS/COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CUSTOS RELACIONADOS A MATERIAL DE EMBALAGEM, BIG BAGS, LUVAS DE LÁTEX PARA COLETA DE SÊMEN, LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA. 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 empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a despesas incorridas com custos relacionados a material de embalagem, big bags, luvas de látex para coleta de sêmen, limpeza e inspeção sanitária.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - 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 Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, por meio de sua Representação Jurídica, ao amparo do artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, interposto em face do Acórdão nº 3401-003.400, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, de 26 de janeiro de 2017, e-folhas 2.970/3.011, exarado por conta da apresentação do Recurso Voluntário juntado às e-folhas 2.894/2.9675, cuja ementa ficou assim redigida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou do contribuinte.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º da Lei nº 10.833/2003, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

A decisão foi assim registrada, na parte dispositiva do acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, relativamente à preliminar de nulidade, por unanimidade de votos, em negar provimento. Quanto ao mérito, deu-se parcial provimento da seguinte forma: a) Aquisições para revenda que foram objeto de consumo por unanimidade de votos, negou-se provimento; b) Aquisições sujeitas à alíquota zero das contribuições por unanimidade de votos, negou-se provimento; c) Importação Aquisições com CFOP que não representa aquisição de bens nem operação com direito a crédito por unanimidade de votos, negou-se provimento; d) Bens que não se enquadram no conceito de insumos por maioria de votos, deu-se parcial provimento para admitir o creditamento sobre pallets, sacos, big bags, luvas látex para coleta de sêmen, luva vaqueta e “vassourão para pátio”, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi, que restringiam o crédito ao “vassourão para pátio”, os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André

Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que admitiam crédito em maior extensão, e o Conselheiro Robson José Bayerl, quanto ao creditamento sobre “vassourão para pátio”, sendo que os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Eloy Eros da Silva Nogueira manifestaram intenção de apresentar declaração de voto; e) Fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa por voto de qualidade, negou-se provimento, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; f) Bens sujeitos à alíquota zero das contribuições por maioria de votos, negouse provimento, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Rodolfo Tsuboi, que divergiam quanto à impossibilidade de se acatar o pedido alternativo; g) Bens que constam de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito por maioria de votos, negou-se provimento, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira; h) Bens que representam aquisições que deveriam ter ocorrido com suspensão por unanimidade de votos, negou-se provimento; i) Serviços utilizados como insumos (Ficha 6ALinha3) por maioria de votos, deu-se parcial provimento para admitir o creditamento sobre serviço limpeza geral em instalações, serviço dedetização, serviço reforma pallets PBR, serviço de aplicação de strecht pallet, serviço de repaletização e serviço de carregamento de aves para venda, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi, que restringiam o crédito ao serviço limpeza geral em instalações e serviço dedetização, e os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam o crédito em maior extensão; j) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Ficha 6ALinha7) por unanimidade de votos, negou-se provimento; e, l) Crédito Presumido de Atividade Agroindustrial (Ficha 6ALinhas25/26) por unanimidade de votos, deu-se provimento. Designado o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira para redigir o voto vencedor.

Em 07.03.2017 (e-folha 3.012) a Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão nº 3401-003.402.

Às e-folhas 3.013/3.038 apresenta Recurso Especial, em seu apelo, no corpo do Recurso Especial, a recorrente suscita divergência jurisprudencial quanto ao direito de crédito relativamente aos insumos utilizados/aplicados na elaboração fabril de bens que produz, mais especificamente, quanto ao creditamento (i) dos gastos referentes à aquisição de pallets, big bags e luvas látex para coleta de sêmen; e (ii) serviços de limpeza geral em instalações, mão-de-obra de limpeza interna, lavagem seco, inspeção sanitária, dedetização, reforma pallets PBR, aplicação de *strecht pallet*, 'strechamento', serviço de repaletização e incineração.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta como paradigmas os acórdãos nºs 203-12.448, 9303- 002.659, 3101-00.795, 3801-003.758, Acórdão 3302-002.064 e 3801-00.470.

O exame de admissibilidade, e-fls. 3040/3062, deu seguimento ao recurso em relação as matérias: "***conceito de insumos e sua caracterização para fins de apuração de direito a crédito de PIS e de COFINS e à subsunção dos custos dos serviços de material de embalagem, big bags, luvas latex para coleta de sêmen, serviços de limpeza e inspeção sanitária.***"

Devidamente cientificada, a Contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Procuradoria no dia 14/06/2017, conforme Aviso de Recebimento à efls. 3066.

Conforme Termo de Solicitação de Juntada de efl. 3067, datada de 30/06/2017, a Recorrente solicita a juntada de documentos ao e-processo constando os seguintes tipos de documentos: 5 (cinco) Documentos Comprobatórios e 1 (um) Recurso Especial.

Apesar de aceita a juntada dos referidos documentos, conforme termo de análise de solicitação de juntada, a Agência da Receita Federal do Brasil em Itajaí lavrou intimação de número 413/2017 em 12 de setembro de 2017 para que a Recorrente prestasse esclarecimentos sobre o documento “Recurso Especial” do citado Termo de Solicitação de Juntada no qual continha uma cópia do Acórdão no 9303-004.318 ao invés do dito Recurso Especial.

Em 29 de setembro de 2017 a Recorrente, por intermédio de novo Termo de Solicitação de Juntada efl. 3293, solicita a juntada dos seguintes documentos: “Resposta à Intimação” e “Recurso Especial”. Na resposta à intimação a Recorrente informa que apresentou tempestivamente o Recurso Especial conforme mensagem do sistema e-processo anexada, bem como requer novamente a juntada do Recurso Especial ratificando os demais atos.

Diante da análise dos documentos juntados pela recorrente verifica-se que, em 30 de junho de 2017, solicitou a juntada do documento “Recurso Especial” no e-processo, entretanto seu conteúdo em verdade constava o Acórdão no 9303-004.318. Quando intimada a esclarecer tal fato, em 29 de setembro de 2017 a Recorrente solicita novamente a juntada do documento “Recurso Especial”, agora sim com o correto documento Recurso Especial.

Portanto, verifica-se que o correto documento Recurso Especial somente foi juntado em 29 de setembro de 2017, ou seja, fora do prazo regimental de 15 dias para a apresentação conforme estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF no 343 de 09 de junho de 2015.

Assim, por tratar-se de pleito intempestivo, não há como se vislumbrar a abertura da via especial à recorrente, o que também decorre ser desnecessário o exame das demais exigências regimentais à admissibilidade do apelo, conforme depreende-se do exame de admissibilidade, e-fls. 3329/3331.

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

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

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

Primeiramente, se faz necessário relembrar 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, versa o presente sobre o **Pedido de Ressarcimento** (PER) no 16453.75789.090908.1.1.09.6973 (fls. 3 a 5)1, transmitido em 09/09/2008, demandando créditos da COFINS (com fundamento no art. 6o, § 1o da Lei no 10.833/2003), na sistemática não cumulativa, referentes ao 2º trimestre de 2008, no valor original de R\$ 5.516.598,21. Há ainda diversas **Declarações de Compensação** (DCOMP), relacionadas à fl. 7, vinculadas ao valor do crédito.

Por meio do **Despacho Decisório** de fls. 2689/2691, emitido em 16/05/2012, o PER foi indeferido, e as compensações não homologadas, por não ter sido confirmada a existência de qualquer crédito a ressarcir no período em tela, com fundamento na Informação Fiscal de fl. 2646 a 2685, na qual narra a fiscalização que: (a) a empresa, inicialmente denominada Perdigão Agroindustrial S.A., foi incorporada pela Perdigão S.A., que teve o nome alterado para BRF Brasil Foods S.A., com endereço e sede social em Itajaí/SC; (b) a empresa foi intimada a apresentar arquivos e documentos necessários à comprovação do crédito pleiteado, tendo sido a intimação parcialmente cumprida, solicitandose prorrogação de prazo para complemento, concedida em reintimação; (c) com o objetivo de esclarecer dúvidas relativas ao recebimento de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, e sobre descontos incondicionais concedidos, foi lavrada nova intimação fiscal, parcialmente atendida; (d) a partir dos DACTON, e das memórias de cálculo, cotejadas com notas fiscais, a fiscalização elaborou "matriz de glosas", a ser aplicada às notas fiscais, identificando os créditos a que faz jus a empresa, e as glosas (que são a diferença entre o valor declarado em DACTON e o reconhecido), detalhadas no quadro a seguir, em conjunto com as razões de defesa; (e) após as glosas, foi apurado o crédito com base em rateio proporcional (mercado interno e externo), conforme tabelas de fls. 2675/2684, tendo restado, depois das glosas, saldo a pagar, não declarado em DCTF, foi efetuada exigência fiscal por meio de auto de infração (no processo administrativo no 11516.721199/201261); e (f) tendo em vista autuações anteriores (relacionadas à fl. 2680) os saldos de créditos de meses anteriores são equivalentes a zero.

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 material de embalagem, big bags, luvas latex para coleta de sêmen, serviços de limpeza e inspeção sanitária.

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 Direito²”.

¹

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.

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 à 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 SEQUENTES 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 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 Nº 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 tem como objeto social atividades relacionadas ao mercado interno e externo, de industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente, derivados de proteína

animal e produtos alimentícios, bem como, a industrialização e refino de óleos vegetais, exploração, conservação, armazenamento, ensilagem de grãos, entre outras atividades.

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.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional, em não reconhecer o direito da Contribuinte de ressarcir crédito de PIS e COFINS, referente aos custos de material embalagem e big bags, não lhe assiste razão.

Como se vê, tais bens são totalmente vinculados ao processo produtivo e de comercialização, sendo essenciais e inerentes à específica atividade econômica da Contribuinte com o fim de gerar receita. São hipóteses de embalagens ou produtos afins incorporados ao processo produtivo.

Compulsando aos autos, verifico que alguns insumos chegam a incorporar o produto final, como etiquetas para fatiados (presunto, queijo, mortadela, etc.) adesivo perdigão, folha plástica incolor para envolver produtos, portanto, trata-se de insumos que acompanham o produto a ser comercializado, essencial e pertinente atividade empresária.

A discussão ainda envolve, o direito de crédito referente a custos relacionados a luva de latex para coleta de sêmen, limpeza e inspeção sanitária.

Como se observa, em virtude da Contribuinte exercer atividade econômica peculiar e submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como: ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, inequivocamente as luvas de latex para coleta sêmen, limpeza e inspeção sanitária, são essenciais ao processo produtivo/fábrica da Contribuinte, que exerce atividade agroindustrial de abate de animais para a obtenção de alimentos, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final dessa atividade, devendo ser considerados insumos passíveis de direito creditório.

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 de PIS e COFINS, referente a despesas incorridas com custos relacionados a material de embalagem, palletes big bags, luvas de látex para coleta de sêmen, limpeza e inspeção sanitária.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito