



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000149/2007-64
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.767 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente VANCOUROS INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS/PASEP - COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA.
CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

Nessa perspectiva, deve ser reconhecido o direito ao crédito com relação aos itens: comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino, combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima e com relação aos pallets de madeira.

PIS/PASEP - COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE ESTUFAGEM DE CONTAINERS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS-COFINS, sobre a aquisição de serviços de estufagem de containers. Nem são considerados insumos da produção e nem se consubstanciam em serviço de armazenagem.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, dar-lhe provimento, para reverter a glosa comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que negou provimento; (ii) por unanimidade de votos, dar provimento, para combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima e pallets; e (iii) por maioria de votos, negar provimento, quanto à estufagem de contêineres, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que deram provimento. Ausência momentânea da conselheira Tatiana Midori Migiyama. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-011.765, de 20 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 16366.000415/2006-78, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão** proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, negar provimento. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

As receitas provenientes de vendas de produtos ao exterior devem compor a receita bruta (numerador) quando decorrer de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, e, em qualquer hipótese (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), devem compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador). No caso em tela, ainda que tais receitas não sejam tributáveis, devem ser consideradas para o cálculo do rateio proporcional.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS,

imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Não apreciação do pedido de correção monetária pela taxa SELIC.

Não resignado, o Contribuinte VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA. interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumo adotado na decisão recorrida, especificamente quanto aos seguintes itens: comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino; combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima; *pallets* de madeira e estufagem de contêineres.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Quanto ao crédito sobre serviço de estufagem de contêineres, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma expresso no voto vencedor.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial do Contribuinte em relação a matéria: **“crédito sobre serviço de estufagem de contêineres”**, como passo a demonstrar.

A respeito das comissões nas aquisições e estufamento de contêineres a recorrente afirma que os serviços estão diretamente ligados à armazenagem, por ser forma eficaz de se acondicionar a mercadoria para armazenagem e embarque no porto.

Essa matéria já foi discutida por essa 3ª Turma em processo desta mesma empresa (PAF nº 10930.002942/2005-06), em que foi prolatado o **Acórdão nº 9303-009.339**, de 14/08/2019, de *Relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, que transcrevo abaixo suas razões de decidir, as quais concordo e adoto neste voto:

“O contribuinte defende que esse crédito estaria autorizado pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que se trataria de despesas de armazenagem.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - **armazenagem de mercadoria** e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Vejamos então o que significa o serviço de "estufagem de containeres". De acordo com o próprio contribuinte, em resposta à fiscalização, o serviço está assim configurado:

"A mercadoria 'Couros Wet Blue ou Semii-Acabado' é embarcada em paletes nas carretas ou caminhões que fazem o transporte da mercadoria até o porto, **chegando ao terminal a empresa Fortesolo se encarrega de realizar a 'estufagem' carregamento dos paletes para o container**, após a estufagem os container são disponibilizados para o Terminal de carregamento onde são embarcados em navios para exportação ao destino final"

Compartilho do mesmo entendimento da fiscalização de que esse serviço não pode ser caracterizado como de armazenagem. São despesas efetuadas para o embarque das mercadorias já no Porto com o fim de sua exportação. Transcrevo abaixo as conclusões do termo de verificação fiscal:

(...) 36.5. Inicialmente, há que se entender despesas de "armazenagem de mercadoria" como qualquer quantia paga pelo vendedor/exportador relativa a gastos efetuados com depósito e permanência de mercadorias em portos, aeroportos, DF CARF MF Fl. 506 Fl. 10 do Acórdão n.º 9303-009.339 - CSRF/3ª Turma Processo nº 10930.002942/2005-06 alfândegas, etc, visando sua exportação. 36.6. Por sua vez, estufagem é o ato de se colocar diversas cargas, grandes ou pequenas, em uma unidade maior, no caso o Container. A própria contribuinte, em resposta à Intimação SAORT nº 113/2007 (fl. 258), esclarece que o serviço de estufamento consiste no "carregamento dos paletes para o container" e que "após a estufagem os container são disponibilizados para o Terminal de carregamento onde são embarcados em navios para exportação ao destino final".

Veja agora a explicação que localizei no seguinte sítio da internet: "<https://www.cetramaq.com.br/estufagem-desova-container>":

"Apesar de um complementar o outro, a estufagem e desova de container são diferentes. A estufagem é realizada para que o container tenha uma amarração mais fixada, o que garante um transporte mais seguro aos equipamentos. Para que a estufagem seja totalmente eficaz, é importante que não haja espaços vazios, ou seja, o preenchimento do container deve ser completo. Desta maneira, a estabilidade será mantida propiciando assim mais segurança."

Definitivamente não me parece razoável entender que este é um serviço de armazenagem de mercadorias. Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nesta matéria".

Como se vê, não é possível admitir crédito sobre serviço de estufagem de contêineres (serviços são realizados posteriormente ao processo produtivo e não enquadrado em frete ou armazenagem na venda), possuindo natureza de gasto com logística, sem previsão de crédito.

Ante o acima exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

É como voto.

Quanto às demais matérias, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma, consignado no voto do relator do processo paradigma

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA. 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.

Mérito

No mérito, o Sujeito Passivo VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA. busca ver reformada a decisão no que tange ao não reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes dos gastos com: **comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino; combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima; pallets de madeira e estufagem de contêineres.**

Previamente à análise dos itens em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar cada um dos créditos requeridos.

Conceito de Insumo

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

¹ **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] 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. 2º 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; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]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. 2º 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; [...]

² **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifou-se)

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento

do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

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.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“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 SEGUINTE 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"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."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“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."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que 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.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 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.”

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende o Contribuinte ver revertido o acórdão recorrido.

Comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino

Com relação a esse item, assim restou consignado no acórdão recorrido:

Acórdão recorrido – Voto vencido

[...]

A recorrente alega que a comissão paga à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino, utilizado como insumo na sua produção, é custo que daria direito ao crédito para ser descontado do PIS/PASEP.

Via de regra, comissões pagas a agentes na aquisição de matéria-prima não é considerado como atividade essencial ao processo produtivo. Todavia, entendendo que as peculiaridades do processo produtivo aqui analisado merecem ser visitadas de forma a verificar se os requisitos para concessão do crédito encontram-se presentes.

De acordo com as informações aduzidas dos autos, a matéria-prima básica para a produção do couro wet-blue é pele bovina no estado in-natura (couro in-natura), adquirido diretamente de abatedouros.

Pelas próprias características do início do processo produtivo, verifica-se que diferente da maioria dos setores em que a matéria-prima é comercializada como produto-chave pelo fornecedor e que, por isso, conta com canais de distribuição organizados, no caso do couro in-natura trata-se de partes/insumos não utilizados pela indústria de carnes, que as revende como forma de otimizar custo de produção. Isso fica claro na descrição da primeira etapa do processo produtivo da recorrente apresenta à fiscalização à fl. 114, quando narra que as peles bovinas adquiridas no mercado precisam passar por etapas antes de serem efetivamente utilizadas como insumo, senão vejamos:

PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO COURO IN-NATURA EM COURO WET BLUE.

(1ª ETAPA) Recebimento do Couro In-natura: envio para industrialização no Curtume Vanzella onde, passa pela saladeira, realiza o recorte de aparas salgadas, segue para Fulão para bater o sal, em seguida segue para o Fulão de pré-remoção.

(2ª ETAPA) O Couro ainda na forma in-natura segue para a máquina de pré descarte para retirar a gordura conhecida também como Carneça.

(3ª ETAPA) Após o Descarte na máquina 1 e 2 e após retirado os subprodutos, (aparas, gorduras) o couro segue para Fulões de Curtimento em produtos químicos onde permanece até 48 horas, tornando então no couro wet blue. O Couro é comercializado em estado WET BLUE, ou é feito remessa para industrialização em outra empresa a Internacional Couro, onde é realizado mais uma Etapa de curtimento e transformado em couro semi-acabado conforme processo descrito abaixo

Diante disso, considerando as peculiaridades do setor e da atividade, em que a principal matéria-prima não é ofertada no mercado como sendo o principal foco comercial dos fornecedores, bem, como o fato de que uma empresa com produção significativa de couro wet blue precisará recorrer a diferentes fornecedores, entendo que a função do agente mostra-se essencial à garantia da contínua atividade industrial da empresa.

Assim, entendo que o serviço de intermediação para compra do couro está intimamente ligado ao processo produtivo da empresa, fazendo parte do valor do couro, principal insumo do produto final da recorrente e, portanto, voto no sentido de que os serviços de comissão podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado do PIS/PASEP.

Acórdão recorrido – voto vencedor

[...]

A respeito das comissões nas aquisições e estufamento de contêineres a recorrente afirma que os serviços estão diretamente ligados à armazenagem, por ser forma eficaz de se acondicionar a mercadoria para armazenagem e embarque.

Como no caso dos pallets o estufamento de contêineres refere-se a serviço atinente à pós-venda, momento posterior ao encerramento do processo produtivo, não sendo possível aferir-lhe essencialidade e relevância, deve-se aplicar o mesmo raciocínio dispendido para os pallets por coerência lógica.

[...]

Dado provimento ao recurso especial do Contribuinte nesse ponto.

Combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima

Na decisão recorrida, foi afastado o direito ao creditamento com relação a esse item por ter entendido que não se trata de serviço relacionado à produção em si:

Acórdão recorrido

[...]

A Recorrente alega também o combustível foi utilizado em caminhão próprio da empresa para transporte do couro in-natura e que, por isso, daria direito ao crédito para ser descontado do PIS/PASEP.

Neste caso, entendo que não assiste razão à recorrente. Isto porque trata-se de serviço de transporte não relacionado à produção em si, mas ao transporte da matéria-prima antes do início do processo produtivo, o qual poderia ser realizado tanto pela empresa quanto por terceiros. Trata-se de opção da empresa em sua organização logística, o que não configura, por si, despesa creditável.

Assim, entendo que tais despesas não estão diretamente ligadas ao processo produtivo e, portanto, não podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado do PIS/PASEP.

[...]

Nesse ponto, também merece reforma o julgado, sendo reconhecido o direito ao crédito, tendo em vista tratar-se de serviço de transporte de matérias-primas, essencial ao processo produtivo do Contribuinte.

Pallets de madeira

Quanto aos pallets de madeira, prevaleceu no Colegiado *a quo* o restabelecimento da glosa, por se entender que seriam empregados em etapa posterior ao processo produtivo:

Acórdão recorrido

[...]

Em relação à glosa de pallets, o assunto já foi votado algumas vezes na turma, sempre havendo posições diferentes no tratamento do assunto. No entanto tenho mantido meu voto (ex. acórdão nº 3401-001.839, de 17 de junho de 2019) no sentido de não acatamento do pedido de créditos por ser material utilizado em embalagem de produto acabado, não se relacionando com o produto final, assim não atuando como insumo na fabricação.

E conforme afirmou a relatora do voto vencido restou evidenciado que “os paletes fazem parte da 3ª etapa do processo produtivo/de venda, em que o produto industrializado é primeiramente acomodado nos paletes de madeira para poder ser manuseado e revendido, sendo apenas posteriormente revestido com lonas plásticas para fins de proteção e transporte, nos seguintes termos”:

[...]

Trago a colação o acórdão proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no processo nº 13502.721598/2015-50, que bem esclarece a divergência em relação ao crédito de pallets e a posição que tenho acompanhado:

2.1.e) Em relação a *pallets* de madeira, a fiscalização adverte que são utilizados em manuseio, movimentação, carga e transporte de produto acabado, em etapa posterior ao processo produtivo. Em sua defesa, a empresa sustenta que são essenciais para o manuseio e movimentação do produto, sendo elemento de otimização logística e custo da atividade empresarial, havendo precedentes do CARF pelo creditamento (Acórdãos n. 3802-001.621 e 3802-001.633).

A DRJ ressaltou que tais precedentes do CARF não vinculam seu entendimento, e que os pallets de madeira são utilizados apenas em produtos que já estão

prontos, não havendo inovação em relação ao tema, por parte da defesa, no recurso voluntário.

Neste colegiado, é recorrente a análise de contenciosos sobre as contribuições não cumulativas que abrangem pallets. Com apenas dois dos membros da atual formação do colegiado, decidiu-se, em fevereiro de 2016, unanimemente, negar o crédito em relação a pallets e caixas, em acórdão de minha relatoria (Acórdão n. 3401-003.096).

Em janeiro de 2017, em três processos de minha relatoria (Acórdãos n. 3401-03.400), o crédito em relação a pallets foi concedido, por maioria (vencidos o relator e os Cons. Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi). Na ocasião, redigiu o voto vencedor o Cons. Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, e apresentou declaração de voto sobre pallets o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, mencionando precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9303-003.478).

No julgado mais recente desta turma encontrado no sítio web do CARF, buscando-se a palavra “pallet” (Acórdão n. 3401-004.362, de janeiro de 2018), o crédito em relação a “frete de pallets” e “porta pallets” foi negado, por voto de qualidade, vencidos os Cons. Augusto Fel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, sendo designada para redigir o voto vencedor a Cons. Mara Cristina Sifuentes.

Apesar de serem distintas as alegações de defesa nos citados processos (no presente processo, v.g., não alega a defesa que o pallet decorre de cumprimento de norma sanitária, nem sustenta a fiscalização que deveria haver ativação do bem), tais precedentes revelam que o tema ainda não é devidamente assentado no CARF. Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por exemplo, há precedentes reconhecendo créditos para pallets (Acórdãos n. 9303-008.216, n. 9303-008.048 e n. 9303-006.068) ou rechaçando o crédito (Acórdãos n. 9303-006.107 e n. 9303-005.813), dependendo da situação concreta (v.g., serem os pallets do tipo one way, ou ativados, ou usados por razões sanitárias na indústria de alimentos), e das razões de defesa e da imputação fiscal. Também cabe destacar que não guarda vínculo necessário com a presente discussão a alegação inaugural de defesa (quer se refira a pallets ou lacres), em sede recursal, sobre ser pretensamente pacífica a jurisprudência do CARF sobre embalagens.

No presente processo, a imputação fiscal restringe-se à acusação e que os pallets são utilizados para produtos acabados, e que, por essa razão, não podem ser classificados como insumos. Não há, por nenhuma das partes, considerações sobre ativação ou normas sanitárias. E a acusação de que o uso dos pallets é restrito a produtos acabados não é contestada pela defesa. Pelo contrário, a defesa sustenta que os custos de produção devem abranger até o momento em que o “produto está pronto para venda”, invocando dois precedentes de turma especial do CARF (precedentes estes que fazem referência a questão sanitária na área de alimentos).

Assim, a discussão travada no presente processo se resume a serem ou não enquadrados como insumos pallets usados inequivocamente em etapa posterior ao processo produtivo. E, em relação a essa questão não temos dúvida pela manutenção da glosa, visto que tais bens, presentes em etapa posterior ao processo produtivo, não podem ser enquadrados como insumos.

Portanto, diante da peculiaridade do caso concreto, os precedentes citados são apenas ilustrativos, pois não se amoldam ao aqui analisado, havendo coincidência apenas do item (pallets), mas não das condições fáticas analisadas (à exceção do Acórdão n. 9303-006.107, no qual a razão pela negativa de crédito

foi exatamente o fato de que os pallets são empregados em período posterior ao encerramento do processo produtivo).

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa sobre pallets de madeira.

[...]

No entanto, parece ser mais acertada a posição explicitada no voto vencido, pois os *pallets* sendo essenciais ao manuseio e revenda dos produtos, para fins de proteção e transporte:

Acórdão recorrido – Voto vencido

[...]

A Recorrente alega que o material de embalagem utilizado, paletes de madeira, é essencial para acomodação e proteção do couro no seu transporte, fazendo parte do final do processo produtivo e que por isso teriam direito ao crédito relacionado a estas despesas.

Considerando que a questão dos paletes seja assunto controvertido e sem entendimento pacificado neste Conselho, faz-se necessário avaliar o caso concreto em suas peculiaridades de forma a verificar a existência ou não de outra forma primária de embalagem e se os paletes se apresentam como parte essencial da apresentação do produto para revenda.

No caso dos autos, verifica-se que nas informações adicionais prestadas pela empresa à fiscalização (fl. 225), resta evidenciado que os paletes fazem parte da 3ª etapa do processo produtivo/de venda, em que o produto industrializado é primeiramente acomodado nos paletes de madeira para poder ser manuseado e revendido, sendo apenas posteriormente revestido com lonas plásticas para fins de proteção e transporte, nos seguintes termos:

Item 3 – As notas Fiscais das empresas: Packduque Ind. De Plásticos Ltda., e Kaczor & Kaczor Ltda. classificadas na conta de “Embalagem” em nosso livro razão, são materiais indispensáveis para boa conservação e transporte do produto Couro Wet Blue, sendo da empresa Kaczor o produto paletes de madeira e da empresa Packduque o produto Lonas Plásticas, pois estes materiais são utilizados ao final da 3ª etapa do processo de produção quando então o couro Wet Blue é disponibilizado na expedição para a venda, sendo então acomodados em paletes de madeira e envolvido com lonas plásticas para proteção e transporte.

Assim, considerando o caso concreto, concordo com a recorrente e entendo que os paletes podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado do PIS/PASEP.

Dado provimento ao recurso especial do Contribuinte nesse ponto.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito decorrente: comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino; combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima e pallets de madeira.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial para reverter a glosa de comissões pagas à pessoa jurídica na compra de couro bovino e de combustível gasto em caminhão próprio utilizado para o transporte de matéria-prima e pallets.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator