



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000413/2006-89
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.957 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
VANCOUROS INDUSTRIA E COMERCIO DE COUROS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, 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. No presente caso dá direito ao crédito a comissão paga para à pessoa jurídica sobre a compra do couro bovino utilizado como insumo na sua produção.

CRÉDITOS COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTUFAGEM DE CONTAINER. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação ("estufagem de containeres") seriam insumos do processo produtivo para a produção de couro. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser anterior a ela. Trata-se de despesas operacionais, sem previsão de crédito.

CRÉDITOS DE COFINS. GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE. PALLETS E LONAS PLÁSTICAS. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de embalagens para acondicionamento, estocagem ou transporte - Pallets e lonas plástica, dos produtos (couro), por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser consideradas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade. Tais bens não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. SÚMULA.

É devida a incidência dos juros de mora, à taxa referencial SELIC, sobre a multa de ofício, consoante enunciado da Súmula CARF n.º 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: (i) Com relação as comissões, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deu provimento; (ii) Com relação ao serviço de “estufagem de containers” e “aquisição de embalagens de transporte (pallets e lonas plásticas)”, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, somente com relação à matéria juros de mora sobre multa de ofício. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do **Acórdão n.º 3101-001.109**, que possui a seguinte ementa, transcrita abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento da Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXPORTAÇÃO. VARIAÇÕES CAMBIAIS POSITIVAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Estão fora do campo de incidência da contribuição as receitas decorrentes de vendas de mercadorias para o mercado externo, nelas incluídas a variação cambial positiva em face do contrato de câmbio firmado entre a sociedade empresária exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil, mecanismo financeiro indispensável para o recebimento dos valores correspondentes à exportação de mercadorias. Precedentes do STJ.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Diferentemente da restituição, não há se falar em atualização monetária nem incidência de juros moratórios sobre créditos da Cofins nos ressarcimentos decorrentes do regime da não-cumulatividade: antes da vigência da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não havia previsão legal; na vigência dessa norma jurídica, o artigo 13 c/c artigo 15, inciso VI, vedam expressamente tais majorações.

Recurso voluntário provido em parte.

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração em face do Acórdão de Recurso Voluntário objeto do presente Recurso Especial. Na peça processual administrativa a Embargante alega, em síntese, que o acórdão embargado apresentaria omissão em relação à apreciação da matéria variação cambial ativa pela turma mesmo após o reconhecimento da repercussão geral na matéria no RE 627.815 pelo STF, ponderando que deveria haver suspensão do julgamento administrativo até a solução final naquela Corte. O Embargos teve seu provimento negado em virtude de o acórdão recorrido ter enfrentado a questão em seu voto, não restando, portanto, caracterizada a omissão no acórdão embargado.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido acima, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional é com relação à a) comissões; b) serviço de "estufagem de containeres"; e c) aquisição de embalagens de transporte (*pallets* e lonas plásticas).

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 642 a 644.

O Contribuinte apresentou contrarrazões pedindo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

O Contribuinte interpôs Embargos de Declaração em face do Acórdão de Recurso Voluntário objeto do presente Recurso Especial. Na peça processual administrativa a Embargante alega, em síntese, que o acórdão embargado apresentaria omissão e contradição pois apesar de ter retirado a variação cambial ativa do campo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, teria alocado esta variação cambial no conceito de receita de exportação. O Embargos foi acolhido, mas no mérito julgado improcedente em virtude de a fiscalização ter corretamente efetuado o cálculo do rateio proporcional entre a receita auferida com a exportação e o total das receitas auferidas no âmbito do regime de incidência não cumulativa, inserindo no cômputo da receita bruta total tais receitas financeiras.

O Contribuinte também, apresentou Recurso Especial a suscita divergência jurisprudencial quanto: 1- Do rateio proporcional na determinação da relação entre a receita não-cumulativa e a receita bruta total nos termos do art. 3º, §8º, II da Lei 10.833/2003, especificamente sobre a inclusão na receita de exportação a variação cambial ativa e de operações de BMF/SWAP. e 2- quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 706 a 710.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte e caso conhecido que o mesmo seja e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional 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. 642 a 644.

Do 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, com relação: a) comissões; b) serviço de "estufagem de containeres"; e c) aquisição de embalagens de transporte (*pallets* e lonas plásticas).

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.

DO CONCEITO DE INSUMO

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, 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).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era 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.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

“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 SEQUINTE 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a**

segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Nessa linha, 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.

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei nº 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**”:

"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

n.º 10.522, de 2002, e art. 2.º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 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.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

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.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, quais sejam: a) comissões; b) serviço de "estufagem de containeres"; e c) aquisição de embalagens de transporte (*pallets* e lonas plásticas).

O Acórdão recorrido entendeu que:

Quanto às glosas dos créditos dessas duas rubricas (combustíveis e comissões na compra de matéria-prima), adoto e transcrevo o voto condutor do Acórdão CSRF 930301.035, de 23 de agosto de 2010, da lavra do nobre conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

(...)

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

(...)

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco

considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de "insumos" aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão "insumos", claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu "serviços", de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc.

Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Vejamos o dispositivo citado:

(...)

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem com as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Ancorado em igual lógica jurídica, também concluo que geram direito a créditos da contribuição, afora as despesas com combustíveis, as despesas relativas às comissões na compra de matéria-prima.

No que respeita às aquisições dos páletes de madeira e das lonas plásticas (embalagens de transporte), tanto no indeferimento do ressarcimento quanto no julgamento de primeira instância, a glosa desses créditos foi justificada apenas por conta da diferença entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte, detalhes importantes no âmbito do imposto sobre produtos industrializados, mas sem relevância nas normas que cuidam da Cofins não-cumulativa.

Como o uso dos páletes de madeira e das lonas plásticas no transporte das mercadorias é tema incontroverso, tenho como certo que as aquisições desses insumos corresponde a uma parcela suportada pela vendedora do custo do transporte nas operações de venda. Irreparável, por consequência, a apropriação desses créditos pela ora recorrente.

Resta, ainda, a glosa dos créditos vinculados às despesas com “estufagem de containeres”. Essas despesas, quando suportadas pela sociedade empresária vendedora, se não são alcançadas pela rubrica “armazenagem de mercadorias”, certamente se esquadram como parcelas suportadas pela vendedora do custo do transporte nas operações de venda.

Digo isso porque frete é “aquilo que se paga pelo transporte de algo” [12] e o objeto da “estufagem”, tal e qual a embalagem de transporte, é a facilitação do transporte, a redução dos custos nos transbordos ou a proteção das mercadorias

transportadas. Portanto, apoiado na Lei 10.833, de 2003, artigo 3º, inciso IX [13], c/c a nova redação do artigo 15, inciso II [14], considero igualmente geradoras de créditos das contribuições as despesas com "estufagem de containeres".

a) **Comissões**

Quanto as comissões entendo que esse item foi bem analisado pelo Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, no acórdão n.º3402002.124 da mesma Contribuinte. abaixo transcrito:

Conforme já relatado, o recorrente alega que a comissão para 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 da Cofins.

A DRF/Londrina-PR realizou diligência e apurou que o recorrente efetivamente arcou com o recurso destinado ao pagamento das comissões. Assim sendo, entendo que o serviço de intermediação para compra do couro está umbilicalmente envolvido no processo produtivo da empresa, fazendo parte do valor do couro, principal insumo do produto final a ser comercializado.

Portanto, entendo que os serviços de comissão subsumem-se ao conceito de insumo cravado no inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins.

Entendo pelas peculiaridades do processo produtivo que o crédito deva ser mantendo.

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 contribuinte.

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.

Ademais, ao analisar o caso sob a ótica do decidido pelo STJ, então, entendo que esta despesa é essencial ao desempenho da atividade produtiva da Contribuinte, pois sem que tenha sido adquirida a matéria prima, não há como a Contribuinte realizar o seu processo produtivo.

Entendo, inclusive, que tal despesa atende também ao critério de relevância, visto que está atrelada à singularidade da cadeia produtiva da Contribuinte, visto que necessita de forma imprescindível do couro para a sua produção e, em razão das peculiaridades do mercado, esta aquisição requer o pagamento de comissão.

b) Despesa com Exportação - “estufamento de containeres”

Afirma a recorrente que os serviços referentes a “estufamento de containeres” estão diretamente ligados à armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque.

Ainda dentro da linha de entendimento relacionado a essencialidade do processo produtivo, entendo que essas despesas, quando suportadas pela sociedade empresária vendedora, se não são alcançadas pela rubrica “armazenagem de mercadorias”, certamente poderão ser enquadradas custo do transporte nas operações de venda.

c) aquisição de embalagens de transporte (pallets e lonas plásticas).

Quanto a esse item, entendo que os paletes utilizados no acondicionamento dos produtos para fins de proteção fazem parte do processo produtivo da Contribuinte, de forma que devem ser incluídos nos cálculos dos créditos como sendo insumos.

Estes pallets, são essenciais 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.

No caso dos autos, verifica-se que nas informações adicionais prestadas pela empresa à fiscalização, 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 para poder ser manuseado e revendido, sendo apenas posteriormente revestido com lonas plásticas para fins de proteção e transporte.

Assim, considerando o caso concreto, concordo com a Contribuinte e entendo que os paletes e lonas 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

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento

O despacho admitiu o Recurso Especial do Contribuinte com os seguintes fundamentos:

1) Do rateio proporcional na determinação da relação entre a receita não-cumulativa e a receita bruta total nos termos do art. 3º, §8º, II da Lei 10.833/2003, especificamente sobre a inclusão na receita de exportação a variação cambial ativa e de operações de BMF/SWAP

Para comprovar o dissenso em relação à primeira matéria foi colacionado, como paradigma, o **Acórdão nº 9303-005.032**. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/08/2004

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. COFINS. BASE DE CALCULO. FATURAMENTO.

Tendo o Supremo Tribunal Federal declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, é de se entender que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base na referida lei, corresponde ao faturamento. O que, por conseguinte, cabe afastar da tributação pela Cofins as receitas cambiais ativas.

E, no que tange especificamente às receitas cambiais ativas decorrentes de exportação, conforme decidido pelo STF, quando da apreciação do RE 627.815, devem ser afastadas tais receitas da incidência da Cofins, em respeito a regra de imunidade preceituada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal”

O acórdão recorrido decidiu que as receitas financeiras ocasionadas pela venda de produtos ao exterior devem fazer parte do cálculo do rateio de custos, despesas e encargos decorrentes da venda de produtos sujeitos a não cumulatividade.

O Acórdão Recorrido entendeu que: (... amparado em precedentes do STJ e do CARF, entendo que as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação, nesse grupo incluídas as variações cambiais ativas.)

O Acórdão aplicou a decisão vinculante do STF (a teor do art. 62, § 2º, do RICARF), no RE n.º 627.815/PR, com Repercussão Geral (Relatora Ministra Rosa Weber, Dje 01/10/2013, transitada em julgado em 14/10/2013), considerando-as como receitas decorrentes de exportação, portanto imunes, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 33/2001. E também, como razão de decidir aplicou a decisão referente ao Recurso Especial n.º 1.059.041 (RS), do Superior Tribunal de Justiça que no mesmo sentido de afastar a tributação pelo PIS e COFINS das variações cambiais.

Em sede de Embargos, verifica-se que o acórdão quando da análise do rateio proporcional na determinação da relação entre a receita não-cumulativa e a receita bruta total, utilizou como fundamento a Lei n.º 10.833/2003.

O Acórdão paradigma não trata desse dispositivo. Veja-se a delimitação da controvérsia exposta no acórdão indicado como paradigma: *“A matéria em discussão trata do alargamento da base de cálculo da contribuição (inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998) sobre as receitas financeiras (variação cambial ativa) do Contribuinte.”* A decisão proferida pelo STF no RE 627.815 também trata do tema à luz da Lei n. 9.718/98.

Considerando-se que o presente feito trata de pedido de ressarcimento em que se indica como direito creditório o ressarcimento da contribuição ao PIS/ COFINS não cumulativa exportação, conclui-se, com bastante clareza, que os feitos tratam de matérias diversas, sujeitas a disciplinas jurídicas diversas. Portanto, não há como se estabelecer divergência.

No presente caso o Contribuinte deveria demonstrar que as receitas das variações cambiais ativas são consideradas como receitas de exportação, e como tal estão fora do alcance de incidência tributária pelo PIS e COFINS, deveria ter indicado como legislação controvertida o disposto na Constituição Federal e ter realizado o preciso cotejo analítico demonstrando a correlação da matéria discutida no paradigma com a situação fática exposta nestes autos, de modo a comprovar que embora sujeitas a regimes tributários diversos, a conclusão exposta no aresto indicado como paradigma poderia ser transposta e aplicada, sem percalços, no caso vertente. Todavia, não se desincumbiu dessa providência.

Ou seja, deveria apresentar paradigmas que tratam da exclusão das receitas financeiras no cálculo do rateio proporcional, o que não ocorreu.

Diante do exposto não conheço o Recurso Especial do Contribuinte, quanto a esta matéria.

Do Mérito

Quanto a matéria conhecida, a controvérsia gravita em torno da possibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, matéria submetida à julgamento do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada no dia 03 de outubro de 2018, resultando na edição da Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do art. 45, inciso VI do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria CARF n.º 343/2015, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros, razão pela qual, com ressalva ao entendimento pessoal desta Relatora, é de ser reconhecida a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, quanto às seguintes matérias: **i) serviço de "estufagem de containeres"; e ii) aquisição de embalagens de transporte (*pallets* e lonas plásticas)**, como passo a explicar.

i) Despesa com Exportação - “serviço de estufamento de containeres”

Afirma a Contribuinte que os serviços referentes a “estufamento de containeres” estão diretamente ligados à armazenagem, uma vez que se trata de forma eficaz de se acondicionar a mercadoria dentro dos containeres para armazenagem e embarque das mercadorias a serem exportadas.

Essas despesas portuárias despendidas nas operações de exportação referem-se a gastos com serviços relacionados ao embarque dessas mercadorias a serem exportadas e, a Contribuinte entende que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem nas operações de venda.

No recorrido assentou que, “(...) frete é “aquilo que se paga pelo transporte de algo” e o objeto da “estufagem”, tal e qual a embalagem de transporte, é a facilitação do transporte, a redução dos custos nos transbordos ou a proteção das mercadorias transportadas.

Pois bem. Analisando a peculiaridade desses serviços demandados pela empresa no porto de embarque, não há como caracteriza-los que seriam insumos do processo produtivo para a produção do couro.

Primeiro porque são serviços prestados após o encerramento do processo produtivo. Segundo por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu o STJ.

Saliente-se que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como pretende o Sujeito Passivo e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser etapa anterior a ela. Portanto, entendo serem despesas operacionais, sem previsão de crédito.

À vista do exposto, é de se dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

ii) Aquisição de embalagens de transporte (*pallets* e lonas plásticas).

Segundo a empresa, os *pallets* fazem parte da 3ª etapa do processo produtivo/de venda, em que o produto industrializado é primeiramente acomodado nos *pallets* para poder ser manuseado e revendido, sendo apenas posteriormente revestido com lonas plásticas para fins de proteção e transporte.

Pois bem. Entendo que pela análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Ressaltando que para se falar em insumo é necessária a vinculação do bem/serviço com a atividade fim da empresa e a **aplicação deles ao processo produtivo** dos bens destinados à venda.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n.º 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Quanto ao Parecer Cosit RFB n.º 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva e considerando o critério acima, passo a analisar a matéria aqui discutida, reprisando que na decisão recorrida, garantiu o crédito de insumos relativo aos gastos com aquisição dos *Pallets* e lonas plásticas para armazenagem, movimentação e transporte dos produtos fabricados (couro).

Como visto alhures, a Contribuinte esclarece que esses bens são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem ao exterior em perfeitas condições, tendo ressaltado serem esses produtos integralmente consumidos, posto que depois de cumprirem com sua finalidade (proteger o produto até o destino final), não retornam ao fornecedor das mercadorias.

Feito estas considerações, entretanto, discordo da decisão recorrida. Sobre o tema, o Parecer RFB/Cosit nº 5 (item 55, 56 e 59), se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS, nos seguintes termos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; **b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras.

(...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço (...)**. (Grifei)

Como se vê, efetivamente as despesas com aquisições de *Pallets e as lonas plásticas*, embalagens de acondicionamento e transporte de produtos fabricado (couro), não se compreendem no conceito de insumos, pois são gastos efetivados após a finalização do processo de produção.

E, não há qualquer elemento de prova nos autos demonstrando que, diferentemente como no caso de produtos hortifrutigranjeiros, alimentos ou farmacêuticos, teríamos a obrigatoriedade legal e específica do setor (como exigência Fitossanitária, Anvisa, etc.), para utilização de tais embalagens objetivando garantir a qualidade final do produto acabado (acarretando uma substancial perda da qualidade na conservação dos seus produtos), levando-se em conta que isso não restou devidamente comprovado no processo. Assim, tais bens não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva realizada pelo Contribuinte e, sim, de relação comercial (exigências de clientes).

No caso em apreciação, os *Pallets* (ou estrados) e a lona plástica têm como finalidade a acomodação das caixas que contém os produtos produzidos em unidades maiores, viabilizando a eficiente movimentação da mercadoria nas empilhadeiras, assim como o carregamento nos containers, quando da realização do transporte terrestre e marítimo até os destinatários finais.

Logo, tais acessórios somente se agregam aos produtos depois de encerrado o ciclo produtivo, ocasião em que os produtos já se encontram devidamente embalados. Não são insumos (porque o produto já está pronto) e não são despesa de venda por ser anterior a ela. Portanto, entendendo serem despesas operacionais, sem previsão de crédito.

Isto posto, neste caso, assiste razão à Fazenda Nacional, pois à luz do decidido no Recurso Especial 1.221.170/PR e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, deve ser reformado o Acórdão recorrido nesta matéria, uma vez que não geram crédito de COFINS os gastos efetuados com às aquisições de **Pallets e lona plástica**, com a finalidade de acondicionar para melhor transportar os produtos acabados (couro), por constituírem **gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto** para venda ou a prestação de serviço.

Conclusão

Desta forma, voto para **dar provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, devendo ser revertida a decisão recorrida quanto às matérias: **i) serviço de "estufagem de containeres"; e ii) aquisição de embalagens de transporte (pallets e lonas plásticas)**, por constituírem gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto para venda ou a prestação de serviço.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos