



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720238/2016-45
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.159 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RAIZEN ENERGIA S.A

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

CRÉDITO. BIG-BAGS PARA ACONDICIONAMENTO DE AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

Em regra, as embalagens para transporte não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas, pois configuram dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas.

No caso concreto, os big-bags consistem na embalagem que acondiciona o açúcar, desde a linha de produção até a comercialização, possibilitando sua estocagem e configurando exceção à regra.

CRÉDITO. DESPESAS DE CAPATAZIA E ESTIVA NA EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de capatazia e de estiva não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo, nem frete/armazenagem na venda do produto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

EMENTAS APLICADAS À COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIAS APRECIADAS.

Aplica-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, por se tratar de idêntica matéria apreciada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para afastar o

creditamento de PIS e Cofins sobre as despesas de estiva e capatazia, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3201-004.207, integrado pelos Acórdãos de Embargos nº 3201-005.137 e 3201-006.551, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão de recurso voluntário, que efetivamente contém a matéria recorrida, foi assim ementado e decidido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. EMPRESA VENDEDORA QUE NÃO EXERCE ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 8º da lei nº 10.925/04 prevê que a aquisição de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana dá direito a crédito presumido ao adquirente. O fato da empresa vendedora não desenvolver uma atividade agropecuária impede o respectivo creditamento.

SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool.

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de Cofins, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

[...]

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator, no ponto, pelas conclusões e ficou de apresentar declaração de voto. E em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I Por unanimidade de votos: a) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens: (1) embalagens de transporte ("bigbag"); (2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar); (3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana; (4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool; (5) itens diversos não identificados na EFD Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço); (6) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões; (7) encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e contêineres utilizados em transporte de açúcar; (8) gastos com o tratamento de água, de resíduos e análises laboratoriais; b) manter a decisão da DRJ quanto à não consideração do saldo de crédito de períodos anteriores para o cálculo dos valores lançados no auto de infração de que trata este processo, e, finalmente, II Por maioria de votos, reverter todas as glosas de créditos sobre os serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária. Vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator) e Leonardo Correia Lima Macedo que, no ponto, negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

Em seu recurso especial, a PGFN alegou divergência jurisprudencial em relação ao creditamento sobre as embalagens para transporte, indicando o paradigma nº 9303-007.845 e ao creditamento sobre gastos com estiva e capatazia, indicando o paradigma nº 9303-007.856. A PGFN salientou que os acórdãos paradigmas foram proferidos após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ou seja, já sob o conceito de insumos adotado pelo STJ e de observância obrigatória pelos membros do CARF. No mérito, defendeu que o conceito de insumos adotado pelo STJ não abarca os gastos incorridos após a finalização do processo produtivo, como as embalagens para transporte e os gastos com estiva e capatazia.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 1818/1824 deu seguimento total ao recurso fazendário.

Em contrarrazões, o contribuinte sustentou que as embalagens para transporte são essenciais à atividade econômica, assim como as despesas com estiva e capatazia são essenciais ao custo logístico da operação de venda dos produtos, cujo creditamento está amparado pelo artigo 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003. Acrescenta que ambos gastos se subsomem ao conceito de insumos estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Por fim, o recurso especial interposto pelo contribuinte não foi admitido, conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 2352/2358 e despacho em agravo de e-fls. 2382/2386.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No mérito, embora o conceito de insumo não tenha sido objeto de divergência, é necessário expor meu entendimento acerca da decisão proferida pelo STJ.

No CARF não se adota o conceito do IPI, nem tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” – à vista da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos

critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço";

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "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";

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";efetivamente se enu

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

O voto proferido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, adotando as razões do voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, acolheu a tese da essencialidade e da relevância, excluindo do conceito de insumos diversas despesas que certamente são necessárias à atividade da empresa. O excerto abaixo transcrito do voto proferido no RESP 1.221.170/PR esclarece (página 21 e ss. do voto):

“[...]

Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

Verifica-se, mais recentemente, que esse entendimento tem sido observado no âmbito do Conselho, porquanto mantidas as matizes da **essencialidade** e da **relevância** como referências decisivas na formação do conceito de insumo (v.g. Cooperativa Central Aurora Alimentos, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, processo n. 10925.000820/200716, acórdão n. 3402-003.097, j. 21.06.2016), como também pelo afastamento do parâmetro de crédito físico do IPI (v.g. Predilecta Alimentos Ltda., 3ª Turma, processo n. 18088.720015/2012-82, acórdão n. 9303-004.192, j. 06.07.2016).

Anote-se que esses parâmetros são encontrados em precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção desta Corte.

Nessa linha:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA.

CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.

1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.

[...]

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, 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.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água,

combustíveis e lubrificantes , veículos , materiais e exames laboratoriais , equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza , seguros , viagens e conduções , "Despesas Gerais Comerciais " ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes , materiais e exames laboratoriais , materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio** , inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes , materiais e exames laboratoriais , materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

[...]

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

I . 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 ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

I I . 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.

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.”

Verifica-se que a decisão do STJ foi pelo provimento parcial ao recurso do contribuinte, considerando a possibilidade de creditamento sobre água, combustíveis e lubrificantes , materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI e negando o creditamento, por não ser essencial ou relevante, sobre seguros, viagens e conduções, despesas gerais comerciais ("despesas com vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões), lembrando tratar-se de empresa do setor de alimentos.

Assim, constata-se que essas despesas para as quais o STJ entendeu não serem passíveis de creditamento configuram despesas necessárias e dedutíveis para o IRPJ, denotando

que os critérios de essencialidade e relevância não se equivalem ao conceito de necessidade para a obtenção da receita ou dedutibilidade para o IRPJ.

Destarte, quando o STJ utilizou a expressão “desenvolvimento da atividade econômica” não pretendeu com isto abranger a fase de comercialização, pois que corresponderia, efetivamente, a adoção da dedutibilidade de custos e despesas do IRPJ, os quais sempre são necessários à manutenção da atividade econômica das empresa, pois do contrário, nem seriam dedutíveis para tal tributo.

A própria decisão do STJ excluiu as despesas comerciais, como gastos com combustíveis, fretes, despesas de vendas, comissões, que certamente são essenciais à atividade de comercialização dos produtos, mas que, ainda assim, não geram créditos de PIS e Cofins, no entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Admitir que as despesas de comercialização possam se enquadrar no conceito de insumos para PIS e Cofins, significa, de modo transversal, aplicar a tese rechaçada do IRPJ e admitir o conceito de insumos para as empresas comerciais, o que não foi objeto da decisão proferida no REsp nº 1.221.170/PR.

Exposto isto, passo à análise das duas divergências interpretativas alegadas.

Embalagens de transporte – big-bags

Considero que, em regra, somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte, posicionamento esposado no Acórdão nº 9303-009.651, de 16/10/2019, de minha relatoria, cuja ementa e excerto do voto transcrevo abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, contemplados aí, em uma indústria de produtos alimentícios, os equipamentos de proteção individual e os serviços de limpeza, dedetização, inspeção sanitária e remoção de resíduos.

GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, COMO EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os bens utilizados no processo produtivo, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a sua finalização, salvo exceções justificadas, nas quais não se enquadram as embalagens para transporte.

Em regra, as embalagens para transporte não geram crédito.

Contudo, no caso concreto, os big-bags são utilizados para acondicionar o açúcar, conforme fotos anexadas nas contrarrazões (e-fl. 1865), necessários para a estocagem do produto e acompanham o produto desde a linha de produção até sua comercialização. No Acórdão nº 9303-007.794, concedi o crédito aos big-bags, que naquele processo, eram utilizados para acondicionar carvão, conforme ementa e excerto abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2005

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.

DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e **sacos big bag**, correias de transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, considerando tais itens serem essenciais à atividade do sujeito passivo. (grifei)

Excerto:

“7. Caixas de Papelão e Sacos BIG Bag, entendo que geram direito ao crédito, pois essenciais para o acondicionamento do carvão produzido; ademais as etiquetas decorrem de exigência obrigatória, por se tratar de produtos perigosos;”

Destarte, reconheço o creditamento sobre big-bags para acondicionamento de açúcar.

Gastos com estiva e capatazia

Os gastos mencionados se referem às despesas nas operações de exportação de açúcar e álcool, conforme mencionado pela contribuinte em suas contrarrazões (e-fl. 1868). O acórdão recorrido concedeu o crédito destas despesas, não com base no conceito de insumos previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas sim com fulcro no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, isto é, como despesas de armazenagem e frete na operação de venda, conforme excerto abaixo do voto vencedor:

“Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

O presidente incumbiu-me de redigir o acórdão na parte pertinente aos gastos de capatazia e estiva.

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria³.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.”

Por sua vez, o paradigma entendeu que as despesas de estiva e capatazia não possuem previsão legal. Neste aspecto, é necessário analisar tais despesas tanto sob o conceito de insumo quanto sob armazenagem ou frete em operações de venda.

Sob o aspecto do conceito de insumo, considero que são despesas realizadas após a finalização do processo produtivo e neste sentido, adoto as razões proferidas no paradigma nº 9303-007.856, de 22/01/2019, abaixo transcritas:

PIS E COFINS. SERVIÇOS DE CAPATAZIA, ESTIVAS E PROJETOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia, estivas e projetos por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

Excerto:

“Referente aos serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, entendo que não geram créditos da COFINS no regime não cumulativo, por ausência de previsão legal.

Para corroborar este entendimento, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº **9303004.383**, julgado em 08 de novembro de 2016, por maioria de votos, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal, o voto vencedor foi da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, por se tratar de matéria idêntica, utilizo em minhas razões de decidir, que passa a fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

“Como bem informado pela relatora, estivas e capatazia, são serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos. Note-se que aqui o processo de produção já está concluído e portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

O crédito do PIS e da Cofins não cumulativas decorre de previsão legal. No caso as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das Leis 10.637/2002 para o PIS e 10.833/2003 para a Cofins. Não há possibilidade de extensão do direito ao crédito fora dos parâmetros estabelecidos por esses dispositivos.

Pois bem de sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo como é o caso dos serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos.

Portanto esses créditos não são permitidos por absoluta falta de previsão legal.

Para caracterizar melhor o assunto, transcrevo abaixo trecho do voto proferido no Acórdão n.º 9303003.195, pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, com o qual compartilho o mesmo entendimento:

(...)

Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI.

Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracterizase como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

(...)

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte em relação ao creditamento de serviços de estivas e capatazia”.

Já no que se refere às despesas de armazenagem e frete em operações de venda, as despesas de capatazia não se amoldam à definição de armazenagem. Nos termos do artigo 57¹ da Lei n.º 8.630, de 1993 (revogada pela Lei n.º 12.815, de 2.013), capatazia compreende a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário.

Por outro lado, a Lei Complementar n.º 116/2003 distinguiu os serviços de capatazia dos serviços de armazenagem:

Lei Complementar n.º 116, de 2003:

[...]

20 - Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 - Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

¹ Art. 57. No prazo de cinco anos contados a partir da publicação desta lei, a prestação de serviços por trabalhadores portuários deve buscar, progressivamente, a multifuncionalidade do trabalho, visando adequá-lo aos modernos processos de manipulação de cargas e aumentar a sua produtividade.

[...]

§ 3º Considera-se:

I - Capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

20.02 - Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, **armazenagem de qualquer natureza, capatazia**, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

A distinção também foi estabelecida pela Lei nº 6.009/1973 ao dispor sobre as tarifas aeroportuárias:

Art. 3º As tarifas aeroportuárias a que se refere o artigo anterior, são assim denominadas e caracterizadas:

[...]

IV - **Tarifa de Armazenagem** - devida pelo armazenamento, guarda e controle das mercadorias nos Armazéns de Carga Aérea dos Aeroportos; incide sobre consignatário ou transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983)

V - **Tarifa de Capatazia** - devida pela movimentação e manuseio das mercadorias a que se refere o item anterior; incide sobre o consignatário, ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito. (Incluído pelo Decreto Lei nº 2.060, de 1983)

Constata-se que se tratam, portanto, de serviços distintos, sendo que os serviços de capatazia, por falta de previsão legal, não geram créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

A matéria foi abordada no Acórdão nº 9303-008.028, de 19/02/2019, no voto vencedor proferido pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujas razões abaixo transcrevo e adoto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO INSUMO E FRETE/ARMAZENAMENTO NA VENDA.

É prevista a concessão de créditos do PIS/Pasep, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. 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.

No caso, despesas de capatazia, movimentação de carga e descarga, braçagem, recepção e expedição, taxas administrativas, taxa de risco e monitoramento de mercadorias, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Excerto:

“Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, peço vênica para deles discordar em parte, apenas quanto ao crédito da contribuição sobre os valores referentes a serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco).

Com efeito, entendo que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº

10.833, de 2003. Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco), de acordo com o referido Parecer esses gastos não podem ser considerados insumos, por estarem relacionados ao produto já acabado. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

*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 adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Como os gastos em questão não caracterizam insumo, não podem gerar o crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Resta perquirir se eles poderiam se enquadrar no conceito de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, para fins de geração do crédito previsto no inciso IX do antes referido art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Entendo que não, pois tratase de serviços relacionados à logística de produtos acabados, não necessariamente relativos especificamente à venda. Além disso, o crédito deve ser interpretado nos termos determinados pela lei, que restringiu a armazenagem e frete na venda, não cabendo a inserção de outros elementos no permissivo legal.”

Assim, afasto o creditamento sobre as despesas de estiva e capatazia.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para afastar o creditamento de PIS e Cofins sobre as despesas de estiva e capatazia.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-013.159 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 19311.720238/2016-45