



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.734488/2013-01
Recurso Voluntário
Resolução nº **3003-000.374 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de abril de 2024
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente COMPANHIA ALCOOLQUIMICA NACIONAL-ALCOOLQUIMICA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que esta manifeste-se conclusivamente e de forma justificada sobre a adequação dos bens e serviços identificados no Relatório de Fiscalização acostado às fls. 18/37, ao conceito fixado no RESp nº. 1.221.170/PR sobre insumos e detalhado no Parecer COSIT nº 05/2018, informando acerca da essencialidade e relevância na atividade econômica da empresa e informe, por demonstrativo, quais os valores do crédito correspondente a cada um dos itens acima devem ser mantidos ou exonerados do crédito tributário lançado de ofício, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Renan Gomes Rego (substituto integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Jorge Luis Cabral (substituto integral), Keli Campos de Lima e George da Silva Santos.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

O presente processo reúne Autos de Infração da COFINS e da Contribuição para o PIS (respectivamente, às fls. 03/08 e 09/151), relativos a fatos geradores ocorridos em 31/03/2009, lavrados em razão da apuração de insuficiência de recolhimento das citadas contribuições, nos quais constam indicados, em Reais, os seguintes valores:

Fl. 2 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

COFINS	22.630,56
Juros de Mora (calculados até 11/2013)	9.452,78
Multa de Ofício Proporcional (75 %)	16.972,92
Total	49.056,26
Contribuição para o PIS	9.920,03
Juros de Mora (calculados até 11/2013)	4.143,60
Multa de Ofício Proporcional (75 %)	7.440,02
Total	21.503,65

No Relatório de Fiscalização acostado às fls. 18/37, encontram-se consignadas as seguintes informações que julgamos relevante relatar, apresentadas a partir de imagens extraídas dos autos digitais:

(...)

Estes procedimentos fiscais abrangem a análise dos créditos da COFINS não-cumulativa apurada no período de 01/2009 a 03/2009 pela empresa J B AÇÚCAR E ALCOOL LTDA, CNPJ 11.427.572/0001-78, MPF n.º 04101002013012429, que foi incorporada/sucedida pela COMPANHIA ALCOOLQUÍMICA NACIONAL - ALCOOLQUÍMICA (sucessora/incorporadora) em 31/08/2009 como discriminado na ata da Assembléa Geral Extraordinária desta.

Os créditos e os correspondentes saídos credores foram informados nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON's.

(...)

A ALCOOLQUÍMICA tem como objeto social a fabricação e a comercialização, inclusive importação e exportação de produtos químicos em geral, especialmente ácido acético e acetato de vinila e seus derivados bem como a exploração da agroindústria da cana-de-açúcar, incluindo geração de energia elétrica.

(...)

Em 18/09/2013 a empresa entregou os arquivos digitais de notas fiscais de entrada, a memória de cálculo (em meio digital) dos créditos do PIS e da COFINS e discriminou as contas contábeis sobre as quais a empresa calculou crédito de energia elétrica, aluguel e depreciação. Apresentou também procuração e cópia autenticada da Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada em 29/06/2012.

(...)

Nesta fiscalização analisou-se a consistência dos valores dos créditos da COFINS não-cumulativa, informados pela sucedida/incorporada nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON's e nos Pedidos de Ressarcimento, tanto no aspecto quantitativo, a partir do cruzamento com os valores constantes na memória de cálculo, nos arquivos digitais de notas fiscais de entrada e nos arquivos digitais da contabilidade da empresa, quanto no aspecto qualitativo, observando as permissões e vedações existentes na legislação tributária que trata do aproveitamento dos créditos das contribuições decorrentes do ramo de atividade da empresa fiscalizada.

(...)

Considerando o disposto no art. 3º, §2º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcritas, não foram apurados pela fiscalização os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos sobre as entradas de produtos e mercadorias sujeitos à alíquota zero, como por exemplo, aqueles mencionados no art. 1º da Lei n.º 10.925/2004 (adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários, corretivo de solo, inoculantes agrícolas, dentre outros).

(...)

Fl. 3 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

Além disso, não há previsão legal para o crédito sobre as aquisições de insumo do insumo, uma vez que os adubos, fertilizantes, defensivos e inoculantes agrícolas e corretivos do solo são insumos na produção da cana-de-açúcar, que, por sua vez, é insumo para a fabricação de produtos sujeitos à não-cumulatividade como aguardente, açúcar e álcool.

Outro ponto a ressaltar é que o direito ao crédito existe sobre os bens **adquiridos** para serem utilizados como insumos, logo, quando a usina planta sua própria cana-de-açúcar e não a adquire de

terceiro, não há que se falar em crédito sobre o insumo cana-de-açúcar. Também não se pode falar em crédito sobre a aquisição dos insumos utilizados no cultivo da planta (insumo indireto), pois estes são insumos do insumo.

O mesmo acontece com a água que, em estado líquido, é insumo na produção açúcar, aguardente e álcool, e sob a forma de vapor, é insumo na produção de energia elétrica. Os produtos para seu tratamento não geram direito a crédito. In casu, a água não é adquirida da companhia de abastecimento nem de terceiro, é captada de um rio que passa em sua propriedade.

A empresa que capta água de um rio, lago, lagoa, poço artesiano ou de outro manancial, ou seja, não a adquire da companhia de abastecimento ou de um particular, não tem direito a crédito dela nem dos produtos para seu tratamento, uma vez que estes são insumos do insumo e ela (a água) não foi adquirida, logo não sofreu a incidência das contribuições na etapa anterior (princípio básico da não-cumulatividade), aplicando-se a vedação ao crédito contida no art. 3º, §2º, Inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Logo, também não foi considerado crédito sobre as aquisições de produtos destinados ao tratamento da água captada pela empresa do rio que passa em sua propriedade por não configurarem pagamento na aquisição do insumo utilizado na fabricação de bens destinados à venda. Neste sentido dispõem as Soluções de Consulta n.º 204 SRRF08/Disit, de 28/05/2010 e n.º 323 SRRF08/Disit, de 15/09/2010; a Decisão n.º 09-34.176 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora/MG, de 24/03/2011; a Decisão n.º 15-21.705, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador, de 19/11/2009, dentre outras.

Os produtos para o tratamento da água geram crédito para as empresas que prestam serviços de fornecimento e abastecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários, consoante Solução de Consulta n.º 05 SRRF10/Disit, de 11/01/2007.

As aquisições de partes e peças de reposição das máquinas não incluídas no imobilizado e utilizadas diretamente no processo produtivo foram consideradas na geração/apuração de crédito.

(...)

No ANEXO I, foram apurados saldos negativos de créditos ME (créditos vinculados à Receita de Exportação) nos meses de janeiro, fevereiro e março. Isto significa que a empresa utilizou para desconto mais crédito ME do que o montante disponível. Nos meses de janeiro e fevereiro, não houve lançamento porque a empresa tinha saldo de crédito MI suficiente para cobrir o déficit do crédito ME, pois, só surge débito a descoberto sujeito a lançamento de ofício se o crédito da coluna Total for negativo. E isto ocorreu em março no montante de R\$9.920,03 para o PIS e R\$22.630,56 para a COFINS.

Assim, é efetuado neste ato o lançamento de ofício de R\$9.920,03 para o PIS e R\$22.630,56 para a COFINS.

(...)

Fl. 4 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

1.1 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Os arts. 3º, inciso II das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem a apuração de crédito sobre os bens adquiridos para serem utilizados como insumos na fabricação de produtos.

Esta rubrica teve seu crédito apurado pela Fiscalização através do ANEXO II. O ANEXO II (A) discrimina as glosas efetuadas.

ANEXO II – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. Aqui, constam os bens adquiridos para serem utilizados como **insumos sujeitos a crédito**, ou seja, **já excluídos** os bens, partes e peças adquiridos para o imobilizado ou para máquinas, equipamentos e veículos não empregados diretamente na produção do açúcar, álcool, aguardente e energia elétrica. Também se excluem os bens para uso e consumo, os insumos adquiridos com alíquota zero (portanto sem a incidência da contribuição) e os insumos para serem utilizados como insumo indireto (insumo do insumo) por não haver previsão legal para o crédito.

Foi anexada ao processo, listagem exemplificativa de alguns CNPJ de Fornecedores (obtidos no site www.receita.fazenda.gov.br) na qual fica demonstrado que a atividade econômica dos referidos fornecedores é a comercialização de autopeças e acessórios para veículos automotores. Isto ratifica as correspondentes descrições das mercadorias efetuadas na memória de cálculo que se referem à aquisição de autopeças para veículos automotores, não gerando, portanto, direito a crédito sobre tais aquisições, por falta de previsão legal.

Foi feita ampla pesquisa na web de diversos Itens, com relação à aplicação/utilização da grande maioria dos produtos adquiridos constantes da memória de cálculo e das notas fiscais de entrada. Assim, para a elaboração deste ANEXO II foram **excluídos dos arquivos digitais da memória de cálculo** diversos produtos, mercadorias e serviços adquiridos. Estes produtos e serviços glosados estão nos ANEXOS II (A) e III (A). Exemplificativamente, podemos citar:

- diversas peças para veículos automotores utilitários, agrícolas ou não, como caminhões, carretas, carregadeira de cana, reboques, ônibus, camionetas, tratores, motocana,

(...)

- combustível (óleo diesel) e lubrificantes utilizados nos caminhões, tratores e demais veículos da empresa. Foi considerado o percentual de 7% do óleo diesel adquirido sujeito a crédito por se destinar a geradores e a motores industriais, conforme resposta da empresa à Solicitação de Esclarecimentos;
- produtos para tratamento da água como Hypocal e sulfato de alumínio.

A Solução de Divergência da Coordenação Geral de Tributação - COSIT n.º 15, 30/05/2008, traz em sua ementa que: *"Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou serviço prestado".*

Fl. 5 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

A solução de Divergência da COSIT n.º 43, de 07/11/2008 também menciona que para efeito de crédito de PIS e COFINS não-cumulativos, o bem adquirido a ser utilizado no processo produtivo só se enquadra no conceito de insumo se sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

Foram ainda concedidos créditos sobre a aquisição de **peças de reposição que não fazem parte do ativo imobilizado, utilizadas nas máquinas e equipamentos que efetivamente respondem pela fabricação de bens ou produtos destinados à venda.**

Vale ressaltar que todo insumo para efeito de crédito de PIS e COFINS é custo de produção para o IRPJ (art. 290, I do Decreto 3.000/99). Mas nem todo custo de produção para o IRPJ é insumo para efeito de crédito de PIS e COFINS, como por exemplo, o custo do pessoal aplicado na produção (operários empregados) – art. 290,III do mesmo diploma legal.

1.2 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Também nos arts. 3º, inciso II das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 há a previsão de crédito sobre os serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos.

Esta rubrica teve como fonte de dados a memória de cálculo apresentada pelo sujeito passivo, confrontados os valores com os arquivos de notas fiscais de entrada e com a contabilidade. Os valores considerados sujeitos a apuração de créditos estão explicitados no **ANEXO III - Serviços Utilizados como Insumos. Os valores glosados estão discriminados no ANEXO III (A)**. Tais serviços tomados, não se enquadram como insumos nem em outra rubrica/Dacon sujeita a crédito, como por exemplo: serviços em caminhões, em tratores, em carregadeiras de cana, serviços de topografia.

Os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens sujeitos à incidência não-cumulativa são considerados como serviços utilizados como insumos e geram direito a crédito, de acordo com a Solução de Divergência n.º 14, da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil (RFB), datada de 31/10/2007.

Nesta rubrica o contribuinte alocou operações sujeitas a crédito, mas que deveriam ser alocadas nas rubricas de aluguel de máquinas e equipamentos bem como na de despesas de armazenagem e frete. Entretanto, tais valores foram considerados nesta rubrica por economia processual, uma vez que, em se tratando de crédito básico, tanto faz uma operação está numa rubrica ou em outra, sendo relevante a existência do crédito.

1.3 - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

O art. 3º, inciso III da Lei n.º 10.833/2003, prevê o desconto de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos calculados sobre as despesas de energia elétrica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Os valores sujeito a crédito estão discriminados no ANEXO IV.

(...)

1.4 - DESPESAS DE ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

Os arts. 3º, inciso IV das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêem o crédito sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

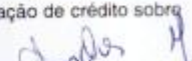
(...)

Fl. 6 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

1.5 ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

O artigo 3º, inciso VI, combinados com o §1º, inciso III das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, permite o desconto de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos calculados sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O ANEXO VI - DEPRECIAÇÃO DE PRÉDIOS E DE MÁQ. E EQUIP. DO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA discrimina os créditos apurados com base na contabilidade, contas: 13230002 - Máquinas e Equip. Industriais-Depreciação; 1.3.2.30.007 - Instalações- Depreciação e 1.3.2.30.009 - Edifícios e Dependências-Depreciação.

A Fiscalização não apurou créditos sobre a depreciação de veículos bem como sobre máquinas e equipamentos agrícolas, uma vez que não são utilizados diretamente na produção açúcar, aguardente, álcool e energia elétrica, não havendo, portanto, previsão legal para apuração de crédito sobre tais rubricas. Esses veículos são utilizados na produção da cana-de-açúcar. 

2. CRÉDITO PRESUMIDO NAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

As aquisições de cana-de-açúcar efetuadas de pessoas físicas, para produção de açúcar, álcool, aguardente, geram direito ao crédito presumido das atividades agroindustriais disciplinado pelo art. 8º *caput* e §3º, inciso III da Lei nº 10.925/2004, transcrito abaixo. A apuração desta rubrica está descrita no **ANEXO VII - Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais**.

O crédito presumido foi todo alocado na coluna RTMI, uma vez que só possui natureza dedutória, ou seja, não é sujeito à compensação ou ressarcimento.

(...)

Como a cana-de-açúcar é insumo comum à produção de açúcar, aguardente e álcool, apenas uma parte destas aquisições foi destinada à fabricação de açúcar, que é produto de origem vegetal destinado à alimentação humana cujo código NCM está contemplado no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e, portanto, tem direito ao crédito presumido. Assim, foi necessário elaborar o **ANEXO X - Demonstrativo do % de Venda de Açúcar em Relação à Receita Bruta Total de Derivados da Cana-de-Açúcar**. Este ANEXO é resultante dos **ANEXOS X (A) – VENDA DE AÇÚCAR, X (B) – VENDA DE AGUARDENTE e X (C) – VENDA DE ÁLCOOL**. Foi calculado mensalmente o percentual da receita de açúcar em relação à receita total dos produtos derivados da cana-de-açúcar, (açúcar, aguardente e álcool). Estes percentuais foram aplicados sobre as aquisições de cana de açúcar de pessoa física a fim de se calcular o crédito presumido.

(...)

3. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO (RATEIO PROPORCIONAL)

Os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos vinculados ao mercado interno (MI), sujeitos à dedução, e ao mercado externo (ME), sujeito a compensação ou ressarcimento, foram calculados através da proporção das respectivas receitas brutas (MI e ME) em relação à receita bruta total, conforme opção irretroatável da então sucedida/incorporada em seus DACON's de janeiro/2009 a março/2009.

(...)

Irresignado com o lançamento fiscal, o contribuinte ingressou, tempestivamente (vide documento de fl. 989), com a impugnação de fls. 956/982 dos autos digitais, na qual, em síntese:

a) Faz breve relato sobre as suas atividades empresariais e a estrutura do seu parque industrial, o qual segundo expõe se presta à produção de aguardente, álcool e açúcar, e contesta as conclusões fiscais, ao tempo em que sustenta o direito aos créditos reivindicados, por entender que tanto o Conselho de Contribuintes quanto o Poder Judiciário não admitem restrições ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Fl. 7 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.734488/2013-01

b) Aduz que o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (*input*, em inglês)

–, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.

c) Nessa trilha, apresenta excertos doutrinários e jurisprudenciais que se prestam a arguir a ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de atos normativos expedidos pela RFB (INs 247/2002, 358/2003 e 404/2004) e a defender a ampliação da interpretação a ser dada ao termo "insumo" para fins da não cumulatividade da Cofins e do PIS e afirma ser indubitável que se não fossem creditados os impostos pagos nas notas de entrada dos itens adquiridos, restaria configurada a tributação sobre a tributação.

d) Argumenta que a atividade agroindustrial que pratica, quando da produção da cana-de-açúcar, caracteriza-se por ser uma atividade integrada que envolve tanto a produção rural (setor primário da economia), quanto a industrialização (setor secundário da economia), e que "*preponderantemente a agroindústria é que produz seus próprios insumos*", de forma "*que tanto na produção rural como na produção industrial o contribuinte deve ter reconhecido os créditos na apuração das contribuições*".

e) Acresce, citando excerto doutrinário, "*que cercar o creditamento fiscal de insumos agrícolas é também absurdo não apenas no viés jurídico como também de macroeconomia, visto que atividades agrícolas apresentam particularidades face ao risco desta espécie de atividade*".

f) Discorre a respeito de política fiscal, do longo período de tempo em que desenvolve as atividades de cultivo da cana-de-açúcar e produção dos seus derivados, da evolução e amadurecimento do setor sucro-alcooleiro e da lisura com a qual atua, inclusive do ponto de vista fiscal, afirmando "*deter regularidade fiscal plena*".

g) Lista uma série de atividades que seriam inerentes à sua produção agroindustrial e alega ser legítima a apropriação de créditos referentes aos materiais utilizados na atividade agrícola e destinados ao tratamento da água ou usados na limpeza de equipamentos e de máquinas (graxas, pinos, tarraxas e ferramentas); além de produtos químicos para laboratório e efluentes do processo industrial; partes e peças para veículos; itens de segurança e proteção individual; combustíveis e lubrificantes das empilhadeiras e caminhões.

h) Com base em transcrição de excerto doutrinário que trata do conceito de insumo de forma ampla e expõe que a vedação ao crédito, na medida em que produz oneração tributária sobre a mesma base, vai de encontro à finalidade da não cumulatividade das contribuições, pondera que não seria válido utilizar argumento no sentido de defender que em etapas anteriores não houve incidência do tributo.

i) Contesta os cálculos relativos à depreciação de bens, por entender que a fiscalização considerou apenas máquinas e equipamentos industriais, deixando de levar em conta veículos, instalações, máquinas e implementos, edifícios e dependências, os quais dariam direito a crédito, por depreciação, nos moldes do que dispõe o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003.

Ao final, requer a improcedência da autuação e protesta por todos os meios de prova em direito admitidas, "*principalmente juntada posterior de novos documentos, perícias contábeis, inspeções judiciais, enfim, tudo o que for necessário para se asseverar o ora expendido*".

Fl. 8 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.734488/2013-01

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a impugnação com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2009

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições para a Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

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

Somente geram créditos da contribuição para a Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da contribuição para a Cofins não cumulativa incidente em suas aquisições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/03/2009

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas,

Fl. 9 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da contribuição para o PIS não cumulativa incidente em suas aquisições.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2009

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual, em síntese, repisa as alegações da impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

Fl. 10 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.734488/2013-01

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

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

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C 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. 543C 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

Fl. 11 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.734488/2013-01

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Por tudo quanto relatado, observa-se que a autoridade fiscalizadora abraçou o entendimento consubstanciado nas Instruções Normativas IN SRF n.ºs 247/2002 e n.º 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos. A decisão recorrida, pelo que se depreende do voto, aplicou o mesmo conceito restritivo de insumos, outrora consignado pela Fiscalização.

Inobstante a autoridade julgadora da instância *a quo*, pelo visto, guardar crença na *inexistência de vinculação administrativa à jurisprudência judicial quanto ao conceito de insumo*, o que se tem por certo é que o afastamento das IN SRF n.ºs 247/2002 e n.º 404/2004 se impõe por força do conteúdo do julgado no aludido REsp 1.221.170/PR, que se submeteu ao rito de recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC/1973 (correspondente aos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015), o que torna obrigatória sua observância no âmbito deste E. CARF, consoante art. 62, §2º do RICARF.

Para efeito de orientar a atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional a partir do paradigmático acórdão, em seguimento àquela decisão do STJ, que por seu turno teve voto condutor da lavra da Ministra Regina Helena Costa, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN emitiu a NotaSEInº63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, com o seguinte teor:

35. OSTJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar a Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observe-se que o STJ adotou interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale

Fl. 12 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.734488/2013-01

destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

A Receita Federal do Brasil - RFB teve também por bem elaborar ato normativo acerca da matéria em comento, com o fito de direcionar a atuação das unidades que compõem o seu corpo, expedindo, assim, o Parecer Normativo COSIT nº 05, de 17/12/2018, assim ementado:

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”; 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.

Feitas essas considerações e em vista do entendimento – já superado – que demarcou tanto a atuação da Fiscalização quanto da instância julgadora *a quo*, com fulcro na faculdade que nos confere o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), considero fundamental para a formação de convicção do Colegiado que o julgamento do Recurso Voluntário seja convertido em diligência à Unidade de Origem, a fim de que a autoridade fiscalizadora elabore relatório, no qual:

a) manifeste-se conclusivamente e de forma justificada sobre a adequação dos bens e serviços identificados no Relatório de Fiscalização acostado às fls. 18/37, ao conceito fixado no RESp nº 1.221.170/PR sobre insumos e detalhado no Parecer COSIT nº 05/2018, informando acerca da essencialidade e relevância na atividade econômica da empresa;

b) À luz do entendimento firmado no RESp nº 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT nº 05/2018, informe, por demonstrativo, quais os valores do crédito correspondente a cada um dos itens acima devem ser mantidos ou exonerados do crédito tributário lançado de ofício;

c) cientifique a interessada quanto ao teor dos cálculos para, desejando, manifestar-se no prazo de trinta dias.

Após a conclusão da diligência, retornar o processo a este CARF para julgamento.

Fl. 13 da Resolução n.º 3003-000.374 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.734488/2013-01

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges