MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10825.720017/2008-01

Processo nº	10825.720017/2008-01
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-009.476 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	18 de setembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	SANTA CÂNDIDA - AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 3802-003599, de 16/09/2014, o qual possui a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Ano-calendário: 2007
>
> PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS . CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.
>
> No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo "insumo", como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.
>
> PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
>
> O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.
>
> REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.
>
> A não comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.
>
> ÁLCOOL PARA OUTROS FINS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. RATEIO.
>
> As receitas relativas a vendas de álcool para outros fins que não o carburante são tributadas pelas contribuições sociais no regime de incidência não-cumulativa, devendo o respectivo crédito, em relação aos insumos utilizados na produção de álcool, ser apurado proporcionalmente à receita total do produto.
>
> NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.
>
> O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

DESPACHO DECISÓRIO. INSUBSISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cujos procedimentos relacionados à decisão administrativa estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O recurso especial fazendário suscita divergência em relação ao conceito de insumos adotado pelo acórdão recorrido. Defende a recorrente a adoção do conceito atrelado à legislação do IPI, nos termos dos acórdãos paradigmas apresentados. O recurso foi admitido por despacho do então presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não provimento do recurso especial fazendário.

O contribuinte também apresentou recurso especial de divergência em relação a duas matérias: 1) conceito de insumos na apropriação de créditos decorrentes da sistemática não-cumulativa de PIS e Cofins; e 2) quanto ao ônus da prova do direito ao crédito. Porém, despacho de admissibilidade do então presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, negou seguimento ao referido recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

O acórdão recorrido, proferido pela 2ª Turma Especial da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade dos votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito aos créditos PIS decorrentes dos seguintes

produtos/serviços: (i) aquisição de graxa; (ii) embalagens; e (iii) operações com arrendamento mercantil - *leasing*.

Conceito de Insumos

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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 – <u>para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte</u>".

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

> (...)
>
> 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 - **<u>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.</u>**
>
> 17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **<u>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</u>**. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.
>
> 18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **<u>não corresponde exatamente aos conceitos de "custos e despesas operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda.</u>**
>
> (...)
>
> 36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros <u>cuja essencialidade decorre por imposição legal</u>, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos,**

não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsicamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional**. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço**.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado**, **permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa**. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.**

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ**. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes

tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
>
> (...)
>
> 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;
>
> (...)

Importante destacar as conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, a respeito dos critérios da essencialidade e relevância, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

> (...)
>
> 19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):
>
> **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**".
>
> 20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no recurso especial.

Aquisição de graxa

O acórdão recorrido reconheceu o crédito na aquisição de graxas com a seguinte argumentação:

(...)

> No entanto, entendo que o produto graxa, no caso, tem a finalidade de preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas utilizadas na atividade produtiva e, portanto, atividade intrínseca ao processo produtivo da empresa. Não há atividade produtiva sem a constante preservação dos maquinários.

(...)

Como se vê, tal conclusão está em consonância com o conceito de insumos antes delineado. O único fundamento da recorrente é que teria necessidade de ter contato direto com o bem em produção, conceito esse totalmente ultrapassado pelo julgamento do STJ.

Portanto nego provimento ao recurso em relação a essa matéria.

Embalagens

Vejamos a abordagem do acórdão recorrido:

(...)

> No entanto, a recorrente alega que a glosa, atingiu os créditos oriundos da aquisição de **sacaria destinada especificamente à embalagem do açúcar**. O acondicionamento do açúcar constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos.
>
> (...)
>
> Neste caso, entendo que trata-se, assim, **diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte**, de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado.
>
> (...)

Não há reparos a fazer nesta decisão, sobretudo pelo fato de a recorrente não ter combatido especificamente essa conclusão. Nego provimento ao recurso especial nesta matéria.

Operações com arrendamento mercantil - *leasing*.

Importante destacar em que contexto o acórdão recorrido afastou a referida glosa:

> (...)
>
> No entanto, verifica-se que no Termo de Constatação Fiscal, o Fisco promoveu a glosa do valor das despesas com Arrendamento Mercantil, realizadas antes de 30/04/2004, com fundamento no inciso V do art. 3º da Lei 10.637/02, com redação dada pelo art. 37 da Lei 10.865/04, limitado pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04 às aquisições a partir de 01/05/2004.
>
> O art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, define que:
>
> Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.
>
> (...)
>
> § 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e **contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica** (g.n).
>
> Note-se que a Lei não se refere a arrendamento mercantil no parágrafo primeiro do artigo 31. Isso é apenas tratado no parágrafo 3º, para vedar apenas o crédito relativo a arrendamento mercantil de bens que **já tenham integrado patrimônio da Pessoa Jurídica, o que não restou demonstrado nos autos pelo Fisco**.
>
> Portanto, assiste razão a recorrente em reclamar de seu direito, uma vez que não consta dos autos, que as aquisições dos referidos veículos, já tinham em algum momento, integrado o patrimônio da empresa.
>
> Por este motivo legal, no presente caso, **não deve** ser mantida a glosa dos valores computados em desacordo com a legislação.
>
> (...)

Como se observa, a glosa foi revertida por falta de elementos de prova a sustentar a afirmação da fiscalização. Ressalte-se que a recorrente não combateu especificamente essa conclusão em seu recurso especial.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal