



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10835.720016/2014-87
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.544 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria PIS/PASEP
Recorrentes USINA ALTO ALEGRE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

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 DE INSUMOS. ÓLEOS E GRAXAS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. SERVIÇOS DA FASE AGRÍCOLA. AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o crédito das contribuições sobre os bens - graxas e óleos e serviços agrícolas - gastos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar, quais sejam, serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises, vez que, “subtraindo” tais itens, não seria possível o sujeito passivo produzir e vender o produto final.

CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ÓLEOS E GRAXAS SEM VINCULAÇÃO À ATIVIDADE/PRODUÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em se reconhecer o direito ao crédito das contribuições não cumulativas aos óleos e graxas vinculadas aos códigos 30701, 30702 e 30703 - Produção Agrícola Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos, 40100 - Gestão - Gestão, 40300 - Gestão Recursos Humanos, 41000 - Gestão Área Administrativa, 41306 - Gestão Serviços Sociais Diversos, vez que tais itens são estranhos à atividade/produção do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luis Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deram provimento parcial e Jorge Olmiro Lock Freire, que deu provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, quanto ao conhecimento do recurso da Fazenda Nacional

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olimiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o acórdão 3402-003.076, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma:

- (i) Pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à questão da tributação dos valores baixados a título de IPI a pagar;
- (ii) Por maioria de votos, deu-se provimento para reverter as glosas em relação aos insumos “óleos e graxas” e “serviços agrícolas” discriminados no voto.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Ementa:

DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DIMINUIÇÃO DO PASSIVO. RECEITA.

Constitui receita tributável na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins o valor decorrente da extinção de obrigação no Passivo (IPI a pagar) em face da decadência do IPI, sem a correspondente diminuição no Ativo, pois representa um acréscimo patrimonial. As contas de tributos a pagar tratam-se de obrigações legais de valor e prazo certos, que não são consideradas provisões, devendo ser registradas como obrigações no passivo pelo regime de competência.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são

pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

No caso das indústrias do setor sucroalcooleiro, admite-se o creditamento não só dos gastos incorridos na produção direta de açúcar e álcool, mas também no cultivo da cana-de-açúcar que lhes serve de insumo. ”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão na parte em que se reconheceu o direito aos créditos de PIS e Cofins para reverter as glosas dos seguintes insumos da fase agrícola: (1) óleos e graxas e (2) serviços agrícolas.

Traz, entre outros, que:

- Para que não suscite qualquer dúvida acerca da necessária relação como insumo dos bens empregados na produção ou fabricação, o que já afastaria deste conceito os “materiais auxiliares”, cabe ponderar que a IN 404/04, apenas aclarou a questão, sanando qualquer dúvida porventura existente com relação à interpretação da lei;
- A referida IN – assim como a IN SRF 247/2002 o fez em relação ao PIS não-cumulativo, regulamentando dispositivo cuja redação é idêntica àquela do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003;
- Apesar da diferenciação da técnica da não-cumulatividade entre IPI/ICMS e PIS/COFINS, diante da disposição do texto constitucional, para aqueles, e infraconstitucional para as contribuições, temos que o conceito de insumo advindo da legislação do IPI é sim aplicado ao PIS/PASEP e à COFINS, conforme devidamente previsto no Acórdão nº 203-12.448.

Em Despacho às fls. 12660 a 12665, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração contra o r. acórdão, alegando omissões, contradições e obscuridades, por conseguinte, requerendo a reforma da decisão.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que, trouxe, em síntese, que:

- A Fazenda Nacional em seu recurso requereu a reforma da decisão recorrida apenas em relação à Cofins;
- O recurso não deve ser conhecido por falta de similitude fática;
- O PIS e a Cofins visam tributar a receita das pessoas jurídicas, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal de 1998, o IPI atingirá a saída do estabelecimento industrializados de um produto por ele industrializado, conforme art. 153, inciso IV, da r. Constituição;
- Não se pode equiparar conceitos relacionados a tributos absolutamente distintos.

Em Despacho às fls. 12802 a 12806, os embargos foram rejeitados em caráter definitivo.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão na parte em que se negou provimento ao seu recurso voluntário, trazendo, entre outros, quanto:

- À necessidade de exoneração do montante lançado a título de PIS/Cofins sobre a reversão da provisão do IPI – tributação em duplicidade da receita decorrente das vendas de açúcar, que: (i) demonstrou que tratar-se-ia de provisão, e não de um débito de IPI, mormente porque sequer excluiu o IPI da receita bruta auferida na venda de açúcar, muito embora r. tributo não componha a base de cálculo do PIS e Cofins, como reconhecido no art. 23, inciso III, da IN 247/02; (ii) Recolheu o PIS e Cofins sobre o montante total auferido com a venda de açúcar, sem deduzir o IPI supostamente incidente, provisionando-o, para a eventualidade de vir a ser exigido pelo fisco;
- À insubsistência do lançamento fiscal – equívoco na apuração da matéria tributável e demais requisitos do lançamento – aproveitamento do PIS e Cofins recolhido sobre a receita decorrente

da venda de açúcar, que a autoridade Fiscal, além de alterar, de ofício, a natureza do registro contábil então realizado, fixou a base de cálculo do lançamento em questão sem levar em consideração que as receitas decorrentes da venda de açúcar - mesma base sobre a qual foi contabilizada a provisão do IPI – já haviam sido integralmente tributadas pelo PIS e Cofins;

- À alegada apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins, aquisições de óleos e graxas de aplicação sob os códigos: 30701, 30702 e 30703 (Produção Agrícola – Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos), 40100 (Gestão – Gestão), 40300 (Gestão – Recursos Humanos), 41000 (Gestão – Área Administrativa), 41306 (Gestão – Serviços Sociais Diversos), que não poderiam ter sido glosadas pela Fiscalização, uma vez que todos os dispêndios estão relacionados às operações desenvolvidas pelo sujeito passivo.

Em Despacho, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs agravo ao despacho que inadmitiu o recurso.

Em Despacho às fls. 13490 a 13503, o agravo foi:

- Rejeitado relativamente às matérias: (i) necessidade de exoneração do montante lançado a título de PIS e Cofins sobre a reversão da provisão do IPI – tributação em duplicidade da receita decorrente das vendas de açúcar; (ii) insubsistência do lançamento fiscal – equívoco na apuração da matéria tributável e demais requisitos do lançamento – aproveitamento do PIS e Cofins recolhido sobre a receita decorrente da venda de açúcar; (iii) inexistência de saldo a recolher de PIS e Cofins – observância aos princípios da verdade material e da legalidade; (iv) ausência de surgimento de nova receita tributável – impossibilidade de exigência de PIS e Cofins em razão de “perdão de

dívida”; (v) indevida alteração do critério jurídico no acórdão recorrido – divergência de interpretação do art. 146 do CTN;

- Acolhido relativamente à matéria alegada apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional na parte admitida em despacho, trazendo, entre outros, o conceito mais restrito de insumo.

Consta dos autos doc. da Ação Anulatória com pedido de liminar proposta pelo sujeito passivo e, requerendo, entre outros, que:

- Seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do débito oriundo no lançamento ora atacado, correspondente a contribuição de PIS e COFINS sobre a reversão de dívidas de IPI, mediante comprovação do depósito judicial, nos termos do art. 151, II, do Código Tributário Nacional;
- A citação da União Federal para que, em querendo, conteste a presente ação, nos termos do artigo 335 do Código de Processo Civil;
- Que seja a presente ação anulatória julgada totalmente procedente, para os seguintes fins:
 - ✓ Reconhecer a invalidade do voto de qualidade e aplicar o critério previsto no art. 112 do CTN, com o reconhecimento do provimento do recurso voluntário, na parte aqui discutida (incidência de PIS/COFINS sobre a receita decorrente da reversão de valor provisionada a título de IPI), nos limites dos votos dos Conselheiros (Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto) que, neste ponto, se pronunciaram favoravelmente à tese da Autora;
 - ✓ Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento, que seja julgada procedente para declarar a ilegalidade da autuação e da cobrança promovida pela Ré, por estar caracterizado o bis

in idem, anulando-se a parte do auto de infração nº 0810500.2012.00157 que é objeto desta ação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise, primeiramente, **do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, entendo que não devo conhecê-lo, eis que não atendidos os requisitos dispostos no art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Para melhor elucidar, importante trazer que o acórdão recorrido tratou de usina de álcool e decidiu, relativamente à discussão acerca de constituição de crédito das contribuições, que:

- Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente;
- E, **no caso das indústrias do setor sucroalcooleiro**, admite-se o creditamento não só dos gastos incorridos na produção direta de açúcar e álcool, **mas também no cultivo da cana-de-açúcar que lhes serve de insumo.**

Enquanto os acórdãos indicados como paradigmas – o de nº:

- 203-12.448:

- ✓ Tratou de indústria de calçados, e não de usina de álcool que possui fases (agrícola e industrial) e etapas para a consecução do produto final;
- ✓ O acórdão indicado como paradigma apenas tratou de custos incorridos na industrialização do produto final, e não de fases pré-industrial, tal como na recorrente. Eis a ementa do acórdão indicado como paradigma:

“O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.”

- ✓ Vê-se que os arestos trataram de casos tão diferentes que o acórdão indicado como paradigma nem chegou a discutir sobre créditos a serem constituídos sobre insumos de insumos, por conta da própria situação analisada.

- 3801-00.487:

- ✓ Tratou de processo fabril e de indústria de minérios, e não de etapas e fases agrícolas de uma usina de álcool;
- ✓ Tanto é assim que consignou a seguinte ementa:

“Não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins os gastos de produção que não aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.”

-
- ✓ Vê-se também nesse caso que os arestos trataram de casos tão diferentes que o acórdão indicado como paradigma nem chegou a discutir sobre créditos a serem constituídos sobre insumos de insumos, por conta da própria situação analisada.

Em vista de todo o exposto, não conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, considerando os arestos tratarem de situações dissemelhantes.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, na parte admitida em despacho – *“Alegada apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins”*, especificamente à glosa dos créditos da não-cumulatividade apurados sobre dispêndios incorridos com a aquisição de graxas e óleos aplicados nos códigos 30701, 30702 e 30703 (Produção Agrícola Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos), 40100 (Gestão - Gestão), 40300 (Gestão - Recursos Humanos), 41000 (Gestão - Área Administrativa), 41306 (Gestão - Serviços Sociais Diversos), entendo que devo conhecê-lo.

Recordo que o aresto recorrido traz os seguintes fundamentos para se glosar os créditos em discussão:

“Diante da ausência de comprovação, a cargo da recorrente, de que seriam vinculadas e essenciais ao cultivo da cana-de-açúcar, entendo que devem ser mantidas as seguintes glosas das aquisições de óleos e graxas de aplicação sob os códigos: 30701, 30702 e 30703 (Produção Agrícola Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos), 40100 (Gestão - Gestão), 40300 (Gestão - Recursos Humanos), 41000 (Gestão - Área Administrativa), 41306 (Gestão - Serviços Sociais Diversos). As demais glosas de óleos e graxas listadas acima devem ser revertidas, eis que em conformidade com o conceito de insumo exposto neste Voto.”

Ou seja, para tal glosa, foi considerado que o recorrente não trouxe comprovação de que tais itens seriam essenciais e vinculados ao cultivo de cana-de-açúcar. Enquanto no acórdão indicado como paradigma, vê-se que, independentemente da situação lá

tratada, todo o custo ou despesa necessário (a) para a empresa operar foi considerado passível de constituição de crédito. Não há que se falar em comprovação nesse último caso.

Sendo assim, entendo que devo conhecer o recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, para a análise da matéria trazida em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos, vez que influenciará na discussão trazida pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois em fevereiro de 2018 o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:
“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o

comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas

incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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;**”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas

contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o 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**; (Incluído)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;

-
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
 - e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
 - f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

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

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;

- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

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

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

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

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

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

5. *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

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

7. *Recurso especial provido."*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp1.221.170 –trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

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

Ultrapassando os critérios da essencialidade, pertinência e relevância que devem ser considerados para o enquadramento de itens ao conceito de insumos, passo a discorrer sobre os itens glosados – em atenção ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Depreendendo-se da análise dos autos, vê-se que, os itens glosados, ainda que necessários à empresa, não devem ser considerados essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo – por se tratarem de objeto estranho à atividade, bem como relacionados à atividade-meio.

Nessa linha, independentemente da ausência de comprovação da vinculação à atividade do sujeito passivo, tem-se que, pela nomenclatura dos itens - 30701, 30702 e 30703 (Produção Agrícola Pecuária de Corte, Pecuária de Leite e Equinos), 40100 (Gestão Gestão), 40300 (Gestão Recursos Humanos), 41000 (Gestão Área Administrativa), 41306 (Gestão Serviços Sociais Diversos), é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, vez serem estranhos à sua atividade.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, considerando que, por voto de qualidade, o recurso foi conhecido, antecipo meu entendimento para negar-lhe provimento.

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente

essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que **possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

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

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

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Sendo assim, afinando-nos ao entendimento exposto pela Nota e aplicando-se o “Teste de Subtração”, se retirarmos os itens reconhecidos no acórdão recorrido como insumo para fins de constituição de crédito das contribuições, quais sejam, os óleos e graxas (com exceção daqueles especificados no recurso especial do sujeito passivo) e serviços agrícolas (quais sejam, serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises), não seria possível o sujeito passivo produzir e vender o produto final.

Sendo assim, resta negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ex positis:

- Nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo;
- Nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas divergi do seu entendimento no ponto em que entendeu pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Sinteticamente, a relatora defende o não conhecimento por entender que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos apresentados como paradigmas. De acordo com ela, no acórdão recorrido a discussão é referente aos gastos no cultivo da cana-de-açúcar, ou seja possibilidade de apropriar créditos de insumos de insumos, e, por sua vez o paradigma, acórdão 203-12448, tinha como contribuinte uma indústria de calçados e que nessa não existe a divisão de atividade entre fases agrícola e industrial, e o paradigma, acórdão 3801-00487, tinha como contribuinte uma indústria de minérios a qual não possui fase agrícola.

As razões expostas pela ilustre relatora não são suficientes para o não conhecimento do recurso especial. A discussão travada, tanto no acórdão recorrido, quanto nos acórdãos paradigmas apresentados, refere-se ao alcance do termo insumos para apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins nos termos do inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No acórdão recorrido reconheceu-se créditos decorrentes de bens e serviços utilizados na fase agrícola relativo ao plantio e manutenção da lavoura de cana-de-açúcar. Como bem sabemos, esses bens e serviços são utilizados na fase agrícola ou pré-industrial, ou seja, são insumos de insumos do produto industrializado destinado à venda, que são o açúcar e o álcool. Para decidir nesse sentido, o acórdão recorrido adotou um conceito mais elástico do termo insumos do que o previsto nas IN SRF nº 247/2002 e 358/2003.

Estas instruções normativas adotaram um conceito restritivo do termo insumos, remetendo-o ao conceito de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem definidos na legislação do IPI.

Por sua vez os acórdãos paradigmas adotaram justamente o conceito constante das referidas instruções normativas, qual seja o conceito advindo da legislação do IPI. O seguinte trecho do paradigma 203-12.448, já citado no voto da relatora, registra bem o entendimento adotado:

“O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade **há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003.** Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.”

Parece-me evidente que se o colegiado paradigmático adotou o conceito de insumos das instruções normativas, o qual está vinculado ao conceito extraído da legislação do IPI, no presente processo os créditos dos insumos utilizados na fase pré-industrial não seriam admitidos.

Portanto, entendo que está configurada a divergência jurisprudencial apta ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal