



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720138/2011-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.108 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente BIOENERGIA DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

RESSARCIMENTO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVA. SÚMULA CARF Nº 125.

No ressarcimento das contribuições não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes,

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de Cofins Não-Cumulativa, apurada no 3º trimestre de 2009, no valor de R\$ 385.132,96, associado à Dcomp correspondente.

O Despacho Decisório indeferiu o pedido apresentado.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade sob os seguintes argumentos, em síntese:

Com as alterações promovidas na legislação aplicável - primeiro ao açúcar e depois ao álcool - ambas as atividades econômicas passaram a ser tributadas pelo regime não-cumulativo, gerando, legalmente, a oportunidade de se beneficiar do aproveitamento de créditos fiscais.

Convém esclarecer que os créditos pleiteados são provenientes de receitas relativas a vendas sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/COFINS nos termos da legislação aplicável, haja vista o contribuinte apurar o imposto de renda pelo lucro real.

se, ainda, que conforme despacho decisório exarado nos presentes autos, houve o indeferimento da totalidade dos créditos solicitados pelo contribuinte, como também a não homologação da Declaração de Compensação (DCOMP), o que motivou a presente manifestação, pois é evidente a legalidade do direito creditório apurado no Pedido de Ressarcimento (PER) e na Declaração de Compensação (DCOMP) apresentados pela contribuinte.

DO CRÉDITO PRESUMIDO - PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL

Consta no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal que a aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física ou jurídica, quando o destino for a produção de açúcar, gera o direito ao crédito presumido à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento). No mesmo caso, quando o destino da cana-de-açúcar for a produção de álcool, não gera o direito ao crédito presumido, o que não se coaduna com a realidade.

Cabe ressaltar que em nenhum momento a lei proíbe ou sequer menciona qualquer vedação à aquisição de produtos, de matéria-prima, adquiridos de produtor rural pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do PIS/COFINS. Para tanto, buscou-se supedâneo em casos análogos da jurisprudência, que vem se solidificando em prol do contribuinte, ou seja, decisões do STJ manifestaram-se favoravelmente à questão.

Tais entendimentos não oferecem dúvidas de que há incidência em cascata do PIS e da COFINS na aquisição pelas usinas de matéria-prima fundamental para a sua produção final, qual seja, a cana de açúcar, gerando, por conseguinte, direito ao crédito nessas operações.

Daí se extrai que a vedação ao aproveitamento de créditos ao produtor de cana de açúcar que se enquadra como comprador do insumo, como também a autorização de desconto de crédito presumido nas aquisições de cana de açúcar destinadas a

produção de álcool infringe o princípio da não-cumulatividade na sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

Diante do exposto resta claro que a aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física ou jurídica destinada tanto à produção de açúcar como de álcool gera direito ao crédito presumido, razão pela qual deve ser reconhecido o direito creditório à totalidade dos créditos solicitados pela contribuinte no período em questão.

DA VENDA DE ÁLCOOL

Com a nova sistemática de apuração, permitiu-se ao setor sucroalcooleiro o direito aos créditos do PIS/COFINS, pois a lei 11.727/08 admitiu o regime não-cumulativo normal ou a opção por regime não cumulativo especial (por m³). Com base nessa lei, o produtor, o importador e o distribuidor de álcool, poderão optar por um regime fixo de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/COFINS, com as alíquotas nela estipuladas. No entanto, como permanece no regime não-cumulativo, a opção por metro cúbico, adotada pelo contribuinte, não elide o direito da mesma de continuar aproveitando créditos.

DAS INCONSISTÊNCIAS CONSTATADAS NA ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS

Alíquota Zero

A Lei 10.865/04 vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições PIS e Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela incidência das contribuições.

Especialmente no que concerne à alíquota zero, a referida vedação se revela injusta e onerosa ao contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de Cofins a 7,6%, caso da Recorrente.

Mercadorias Adquiridas por outro Contribuinte

O Agente fiscal aduz que não considerou as notas fiscais para o cálculo de PIS/Cofins não-cumulativo, tendo em vista que as aquisições ali relacionadas foram faturadas para outro contribuinte.

As sinaladas notas fiscais foram faturadas para a empresa Central de Álcool Lucélia Ltda, cujas atividades foram integralmente absorvidas pelo ora contribuinte Bionergia do Brasil S/A em meados de 2006 (transferência de crédito), portanto nenhuma irregularidade foi cometida.

Mercadorias Utilizadas Fora do Processo de Produção

Inicialmente convém destacar que a Constituição Federal autoriza o crédito do imposto em comento nos casos de aquisição de insumos (matéria prima, material intermediário e material de embalagem) que forem adquiridos pela empresa industrial, onde tais produtos sejam consumidos de forma direta ou indireta no processo produtivo, caso aqui tratado.

As notas fiscais discriminadas no relatório fiscal são legítimas e pertinentes, eis que se trata de aquisição de produtos intermediários consumidos no fluxo do processo industrial, conforme será explicitado, não havendo qualquer afronta aos dispositivos citados.

Apenas a título de ilustração, convém destacar que os produtos adquiridos são indispensáveis à composição do produto final, sendo utilizados/consumidos no próprio processo de industrialização, o que autoriza o crédito.

Portanto, temos que a origem do direito ao crédito do imposto está plenamente demonstrada, não havendo qualquer desrespeito aos dispositivos mencionados, estando dentro da legalidade os créditos sobre referidas aquisições, até mesmo ante um dos princípios basilares que norteiam a atividade estatal, qual seja, o princípio da não-cumulatividade.

Destaca-se que em nenhum momento a contribuinte creditou-se dos chamados materiais de uso ou consumo do próprio estabelecimento, mas sim de matérias primas, produtos intermediários, consumidos no fluxo de seu processo industrial.

*Embora inexista dispositivo na legislação tributária que conceitue **Produtos Intermediários**, ou seja, elementos indispensáveis ao processo industrial, face às sinalizações emanadas por nossas mais Altas Cortes, assim como pelo avanço doutrinário sobre o tema, não é mais preciso esforço para defini-lo. Portanto, produtos intermediários são aqueles que, embora não integrando o produto final fabricado, se desgastam/inutilizam/consomem-se, com a alteração de suas propriedades físico-químicas, no fluxo do processo industrial, este não factível sem suas aplicações ou consumo.*

Assim, definidos estão os produtos intermediários, com direito ao crédito do imposto, ou seja, aqueles consumidos no fluxo do processo industrial, este não possível sem suas aplicações ou consumo.

Sob esse prisma, há orientação doutrinária e jurisprudencial de que as matérias primas imprescindíveis à consecução da atividade-fim da empresa geram crédito fiscal para fins de compensação do PIS/COFINS.

Dos créditos injustamente glosados, ficou devidamente comprovado que as mercadorias adquiridas, constantes das notas fiscais analisadas, referem-se a matérias primas e/ou produtos intermediários, que exercem ação direta sobre o produto em fabricação. Portanto, há de se consignar sobre a legitimidade do aproveitamento do crédito.

Ante todo o exposto, revela-se com limpidez e certeza, que matérias primas e materiais ditos intermediários, por serem utilizados e consumidos no processo industrial, não encontram vedação ao crédito, pelo contrário, estão plenamente subsumidos a autorização legal e regulamentar para tanto, assim, não há como negar o direito ao crédito pelas aquisições de referidos materiais.

Portanto, de se consignar que os créditos solicitados pela contribuinte encontram-se devidamente albergados pela legislação vigente, pelo que se requer seu reconhecimento.

Depreciação do Ativo Imobilizado

Salienta, a autoridade fiscal, que não podem ser admitidos como bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento.

Sem razão a ilustre autoridade fiscal, eis que os créditos foram corretamente calculados, não houve qualquer infringência aos dispositivos mencionados, devendo ser reconhecida a totalidade dos valores solicitados pela contribuinte para a determinação do crédito, já que em total harmonia com a Constituição federal.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, requer o reconhecimento da totalidade do crédito solicitado, pelos motivos delineados na presente defesa, por ser medida de direito e de justiça.

Caso não seja este o entendimento de Vossa Senhoria, o que não se acredita, requer a reavaliação da definição de insumos e proceda-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se a capitalização e os demais acréscimos abusivos, intimando-se a mesma de todo o andamento do processo administrativo para regular exercício da ampla defesa.

Requer, por fim, tal como determina a Constituição Federal, que a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente manifestação, o que deverá ser devidamente fundamentado, sob pena de nulidade.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade para manter as glosas discutidas nos autos, (i) por entender que os bens e serviços aplicados na fase agrícola, fase anterior ao processo industrial, não geram direito ao crédito e, (ii) em relação aos demais itens, frete, energia, crédito presumido, manteve-se a glosa por ausência de subsunção do fato a norma.

Contra a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando a reversão das glosas em relação ao bens e serviços utilizados na fase agrícola e dos itens relativos a energia elétrica, crédito presumido, transporte de vendas e crédito de itens da central de álcool, bem como correção do crédito e o afastamento dos juros sobre a multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, contudo, conheço-o parcialmente, considerando que os argumentos atinentes ao direito de crédito de energia elétrica, transporte venda e crédito de itens da central álcool são estranhas a lide, posto que não houve glosa de tais itens, conforme se verifica no TVF.

Não se conhece também dos argumentos atinente a impossibilidade de cobrança de juros sobre multa, posto que referida matéria é totalmente estranha ao objeto da lide.

Aliás, referidas questões sequer foram objeto de análise pela DRJ.

Assim, deixo de conhecer das referidas matérias.

II – Mérito

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 e do crédito presumido previsto na Lei 10.925/2004.

Inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

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 SEGUINTE 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

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

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

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 n.º 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a

definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de

produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal

(v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica do ponto controvertido suscitado pela Recorrente em seu recurso relacionado aos itens glosados pela fiscalização.

II.1 – Glosa de bens e serviços utilizados na fase agrícola e da glosa dos encargos de depreciação

Em relação aos itens glosados pela fiscalização discutidos neste tópico, constatasse que a motivação para o afastamento do direito perseguido pela Recorrente foi de que os bens e serviços foram utilizados na fase agrícola ou não foram utilizados no processo industrial, a saber:

1. Mercadorias utilizadas fora do processo de produção.

Constata-se que a empresa utilizou-se indevidamente de créditos referentes a aquisições de insumos, de Combustíveis e Lubrificantes, de serviço transporte sobre compra de insumos e serviços de locação de máquinas agrícolas e equipamentos, utilizados em etapa anterior ou não utilizados no processo de industrialização.

(...)

- Insumos utilizados em etapa anterior ou não utilizados no processo de industrialização.(referência no Demonstrativo "Glosa Insumos")

(...)

- Aquisição de serviço de transporte de produtos entre estabelecimento do contribuinte, transporte de funcionários e serviços de máquinas agrícolas não utilizados diretamente no processo de industrialização.(referência no Demonstrativo "Glosa Serviços")

(...)

- Locação de Máquinas agrícolas e equipamentos utilizados fora do processo industrial.(referência no Demonstrativo "Glosa Aluguéis")

(...)

- Combustíveis e Lubrificantes utilizados em veículos não destinados ao processo industrial.(referência no Demonstrativo "Glosa Combustíveis e Lubrificantes")

(...)

- *Transporte de insumos utilizados em etapa anterior ou não utilizados no processo de industrialização.(referência no Demonstrativo "Glosa Frete sobre Compra")*

(...)

2. Encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Conforme legislação já citada não podem ser admitidos como bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação, aqueles que, apesar de constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento.

O valor do crédito relativo aos encargos de depreciação deve recair especificamente sobre aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo e não a todos os bens do ativo imobilizado.

Em sede recursal, a Recorrente limita a discussão em relação ao direito de creditar-se dos bens e serviços utilizados na fase agrícola, trazendo a baila a tese conhecida como “insumo do insumo”, onde admite-se a apuração de crédito dos bens e serviços utilizados no ciclo anterior ao processo produtivo. Cita a decisão do Resp 1.221.170/PR e traz alguns precedentes deste Conselho.

A respeito do tema, esta Turma já se posicionou favoravelmente ao direito do contribuinte creditar-se de insumos utilizados tanto na fase agrícola quanto na fase industrial, conforme se extrai da ementa abaixo, extraída do processo n.º 10850.721050/2013-08, acórdão 3302-007.453, de relatoria do ilustre conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CICLO PRODUTIVO. FASES DE PRODUÇÃO E DE FABRICAÇÃO. BENS E SERVIÇOS APLICADOS NAS DUAS FASES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O ciclo produtivo da atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização do produto final comercializado. No âmbito da referida atividade, são considerados insumos de produção ou fabricação tanto os bens e serviços aplicados na fase de produção agropecuária, quanto os bens e serviços aplicados na fase de fabricação do bem final. Dada essa característica, se utilizada matéria prima agropecuária de produção própria, a empresa agroindústria submetida ao regime não cumulativo da Cofins tem o direito de apropriar os créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens e serviços aplicados nas duas fases do ciclo produtivo.

Ainda que superada essa questão, caberia à Recorrente demonstrar efetivamente o emprego de cada bem e serviço na sua atividade empresarial e sua relevância e essencialidade na produção da mercadoria. Entretanto, constata-se que a Recorrente não apresentou alegações sobre a utilização de cada item em seu processo produtivo, sua relevância ou essencialidade para produção das mercadorias, deixando, assim, de contestar especificamente uma das motivações que levaram a fiscalização glosar os créditos apurados, qual seja, “bens e serviços não utilizados no processo de industrialização”.

Com efeito, a Recorrente deveria demonstrar item a item qual a utilidade de cada bem ou serviço, desde a fase agrícola, que ela utilizou para produção da mercadoria comercialidade, sua relevância e essencialidade ao processo produtivo, tudo conforme já definido pela STJ no Resp 1.221.170/PR. O mesmo se diga aos bens contabilizados no ativo imobilizado, onde inexistente prova de sua utilização do processo produtivo.

Desta forma, mantém-se a glosa em relação aos bens e serviços discutidos neste tópico.

II.2 Crédito Presumido

No TVF, a fiscalização afastou o direito da Recorrente pelo fato de inexistir na contabilidade custos integrados a produção, capaz e segregar a destinação do insumo cana-de-açúcar, senão vejamos:

A empresa, no período em análise, adquiriu cana-de-açúcar de pessoa física ou jurídica, assim, essa operação, quando o destino for a produção de açúcar, gera direito ao crédito presumido a alíquota de 35% daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (nos termos do art. 8 da Lei nº 10.925/04).

(...)

Entretanto, quando o destino da cana-de-açúcar, adquirida de pessoa física ou jurídica, for a produção de álcool não gera direito ao crédito presumido.

Considerando que a empresa não possui contabilidade de custos integrado a produção, conforme explanado anteriormente, deve-se utilizar o método de rateio proporcional (nos termos do § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) para determinar o percentual entre as receitas de venda de açúcar e álcool e, conseqüentemente, o montante do crédito presumido.

Cabe acrescentar, outrossim, que o crédito presumido, em comento, somente pode ser utilizado para deduzir do valor devido a título das contribuições para o PIS/COFINS apuradas no regime de incidência não-cumulativa, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento (nos termos dos arts. 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005); e que o referido crédito deve ser calculado e descontado do valor devido das contribuições em cada período de apuração, vedado, portanto, sua acumulação (nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04).

Em sede recursal, a Recorrente trouxe as seguintes alegações:

Conforme art. 8º, da Lei n. 10.925/2014, o crédito presumido decorre da aquisição de cana de açúcar o que é incontroverso.

Sua negativa violaria o regime não cumulativo, sendo de rigor a reforma da r. decisão.

Como se vê, as alegações da Recorrente são de ordem genérica e não se prestam a afastar os fundamentos utilizados pela fiscalização, assim, mantém-se as glosas.

II.2 Atualização – Taxa Selic

As pretensões da Recorrente estão totalmente fulminados pelo enunciado da SÚMULA CARF Nº 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer de parte do recurso e, na parte conhecida negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.